

Claudia Burtescu
Mihaela Gâdoiu
Marian Țaicu
Diana Brînză

BAZELE CONTABILITĂȚII

**Manual universitar pentru
Învățământul Frecvență Redusă**

**EDITURA UNIVERSITĂȚII DIN PITEȘTI
- 2017 -**

Cursul de **Bazele contabilității** este destinat studenților Facultății de Științe Economice și Drept a Universității din Pitești, forma de învățământ frecvență redusă, programele *Economia Comerțului Turismului și Serviciilor* (E.C.T.S.) și *Management* (M).

- Număr de credite: E.C.T.S. – 5 PC; M – 5 PC
- Număr total de ore de studiu individual: E.C.T.S. – 28; M – 28
- Număr de ore de pregătire tutoriale: E.C.T.S. – 14; M – 14
- Forma de finalizare(E, V, C): E.C.T.S. – E; M – E

Structura notei	SI (curs)	- Evaluare finală	50%
	Seminar	- Teme de control	10%
		- Evaluarea participării studentului în timpul seminarului	20%
		- Lucrare de control	20 %

Obiectivele cursului:

- ✓ inițierea studenților din anul I în studiul contabilității;
- ✓ formarea gândirii și logicii contabile.

REFERENȚI ȘTIINȚIFICI: Prof. univ. dr. Paliu Popa Lucia
Conf. univ. dr. Firescu Victoria

<i>Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României</i>	
BURTESCU, Claudia	
Bazele contabilității / Claudia BURTESCU, Mihaela GÂDOIU, Marian ȚAICU, Diana BRÎNZĂ: Editura Universității din Pitești, 2017	
Bibliogr.	
Index	
ISBN	
I. Burtescu, Claudia	
II. Gâdoiu, Mihaela	
III. Țaicu Marian	
IV. Brînză Diana	

Cuvânt înainte

Prezenta lucrare a fost concepută ca un ajutor important pentru toți cei care simt nevoia înțelegerii noțiunilor și conceptelor contabile, o nevoie de cunoaștere temeinică a domeniului contabilității.

Autorii au avut în vedere, în primul rând, pe cei ce studiază contabilitatea - studenții de la Învățământul cu Frecvență Redusă - dar și pe ceilalți cititori care doresc să se familiarizeze cu noțiunile de contabilitate necesare în activitatea profesională viitoare. Această lucrare a fost elaborată cu intenția de a reprezenta un instrument de învățare și de formare a competențelor în domeniul contabilității. Cunoștințele în domeniul contabilității permit utilizatorilor de informații adoptarea unor decizii în legătură cu întreprinderea: decizii manageriale, de investiții și altele.

În realizarea acestei ediții am ținut cont de prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, precum și de lucrările științifice reprezentative în domeniul contabilității.

Această ediție revizuită constituie un demers în care își găsesc reflectarea îmbunătățirile aduse manualului dar și observațiile și sugestiile primite de la colegii noștri, practicieni și studenți care au folosit ediția anterioară. Pe această cale, mulțumim tuturor celor care vor folosi prezenta lucrare și vor găsi timpul necesar pentru a ne transmite sugestii de îmbunătățire. De asemenea adresăm mulțumiri referenților științifici și editurii care ne-au acordat girul și sprijinul în publicarea acestei ediții.

*Cu deosebit respect pentru cititori,
Autorii*

CUPRINS

Unitatea de învățare 1. Fundamentări privind contabilitatea întreprinderii....	7
1.1. Întreprinderea - sferă de acțiune a contabilității.....	7
1.2. Sistemul contabil al întreprinderii	10
1.3. Obiectul și metoda contabilității	13
1.4. Elemente privind normalizarea contabilității	17
Unitatea de învățare 2. Bilanțul și contul de profit și pierdere: principii, prezentare și semnificație.....	21
2.1. Principiile contabile	21
2.2. Bilanțul contabil – model privind poziția financiară a întreprinderii	24
2.2.1. Bilanțul contabil: definiție, rol, funcții	24
2.2.2. Conținutul economico-juridic și structura bilanțului.....	25
2.2.3. Modificări bilanțiere determinate de derularea operațiunilor economice	39
2.3. Contul de profit și pierdere și performanța întreprinderii	46
Unitatea de învățare 3. Informația contabilă și rolul ei în contabilitate	51
3.1. Documentele contabile: rol, structură, clasificare	51
3.2. Registrele contabile	57
3.3. Tehnici de înregistrare și prelucrare a informației contabile	58
Unitatea de învățare 4. Măsurare și evaluare în contabilitate	61
4.1. Definiție, conținut și principiile evaluării.....	61
4.2. Criterii și baze de evaluare în contabilitate.....	64
4.3. Forme și reguli de evaluare în contabilitate.....	66
Unitatea de învățare 5. Mecanismul contabil: analiza, înregistrarea și controlul tranzacțiilor în conturi	76
5.1. Definiția și necesitatea contului	76
5.2. Elementele structurale ale contului	78
5.3. Regulile de funcționare a conturilor	81
Unitatea de învățare 6. Analiza contabilă – mecanism de înțelegere a operațiunilor economico –financiare	89
6.1. Dubla înregistrare și corespondența conturilor	89
6.2. Analiza contabilă – mecanism de înțelegere.....	92
a operațiunilor economico -financiare	92
6.3. Clasificarea conturilor	101
Unitatea de învățare 7. Delimitări, structuri și conturi de capitaluri	107
7.1. Delimitări și structuri privind capitalurile	107
7.2. Recunoașterea și evaluarea capitalurilor proprii	110
7.3. Conturile de capitaluri	110
Unitatea de învățare 8. Contabilitatea provizioanelor și a datoriilor pe termen lung.....	116
8.1. Contabilitatea provizioanelor.....	116

8.2. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate	118
Unitatea de învățare 9. Delimitări, structuri și conturi de active imobilizate	123
9.1. Delimitări și structuri privind activele imobilizate.....	123
9.2. Recunoașterea și evaluarea activele imobilizate	125
9.3. Contabilitatea curentă a activelor imobilizate.....	128
9.4. Amortizarea activelor: semnificații, metode, conturi utilizate	137
Unitatea de învățare 10. Delimitări, structuri și conturi de stocuri.....	143
10.1. Delimitări și structuri privind stocurile	143
10.2. Recunoașterea și evaluarea stocurilor.....	145
10.3. Contabilitatea curentă a stocurilor.....	149
Unitatea de învățare 11. Delimitări, structuri și conturi de terți	164
11.1. Delimitări și structuri privind	164
datoriile și creanțele curente	164
11.2. Recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor curente	166
11.3. Contabilitatea curentă a datoriilor și creanțelor comerciale.....	167
11.4. Contabilitatea decontărilor cu personalul	175
11.5. Contabilitatea decontărilor cu asigurările și protecția socială.....	180
11.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului	184
Unitatea de învățare 12. Delimitări, structuri și conturi de trezorerie	194
12.1. Delimitări privind trezoreria întreprinderii	194
12.2. Recunoașterea și evaluarea componentelor trezoreriei.....	195
12.3. Contabilitatea curentă a trezoreriei.....	197
Unitatea de învățare 13. Delimitări, structuri și conturi de cheltuieli	
și venituri.....	211
13.1. Delimitări și structuri privind cheltuielile și veniturile întreprinderii	211
13.2. Recunoașterea cheltuielilor și veniturilor	215
13.3. Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile și veniturile	218
13.4. Contabilitatea determinării rezultatului exercițiului.....	222
Unitatea de învățare 14. Balanța de verificare	229
14.1. Noțiunea, importanța rolul și funcțiile balanței de verificare	229
14.2. Clasificarea balanțelor de verificare.....	230
14.3. Posibilități de identificare a erorilor cu ajutorul balanței de verificare ..	233
Unitatea de învățare 15. Contabilitatea de închidere a	
exercițiului financiar	236
15.1. Lucrările de închidere a exercițiului financiar	236
15.2. Situațiile financiare – produs final al contabilității	242
Bibliografie.....	248

Unitatea de învățare 1

Fundamentări privind contabilitatea întreprinderii

Cuprinsul unității de învățare 1:

- 1.1. Întreprinderea - sferă de acțiune a contabilității**
- 1.2. Sistemul contabil al întreprinderii**
- 1.3. Metoda contabilității**
- 1.4. Elemente privind normalizarea contabilității**

Obiectivele unității de învățare:

- înțelegerea sferei de acțiune a contabilității;
- prezentarea componentelor sistemului contabil;
- înțelegerea metodei și procedeeleor specifice contabilității.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

1.1. Întreprinderea - sferă de acțiune a contabilității

Contabilitatea are o istorie îndelungată și este rezultatul activității practice și teoretice desfășurate de-a lungul timpului. Istoricii consideră că forme incipiente ale contabilității au apărut cu multe mii de ani în urmă sub forma creșterilor pe oase de animale. Din antichitate s-au păstrat liste de cheltuieli și provizii, acestea nefiind însă parte a unui sistem contabil bine conturat. Evoluția contabilității a fost legată de viața economică și socială a umanității, contabilitatea dobândind forme tot mai complexe pe măsura trecerii timpului.

Pe parcursul evoluției contabilității a apărut ideea existenței unui echilibru între averea deținută de o întreprindere și sursele de proveniență a acelor bunuri, concept cunoscut în prezent sub denumirea de contabilitate în partidă dublă. Cel care a popularizat contabilitatea în partidă dublă a fost italianul Luca Paciolo care în 1494 publica lucrarea *Summa de aritmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. În capitolul 9 al acestei lucrări, intitulat *Tratatus de computis et*

scripturis (*Tratat de conturi și înscrisuri*) Paciolo analizează contabilitatea ca un ansamblu de principii și tehnici de înregistrare în partidă dublă a averii unui negustor, precum și a tuturor afacerilor acestuia, în ordine cronologică. Lucrarea lui Luca Paciolo a fost una de referință în domeniul contabilității vreme de câteva secole. Viziunea sa cu privire la organizarea contabilității a devenit ulterior principiul fundamental al contabilității ca disciplină științifică.

Inițial, scopul contabilității a fost asigurarea cunoașterii cantitative a averii, fără a se realiza o distincție clară între averea personală a unui negustor și ceea ce aparținea afacerii acestuia. Pe măsură ce contabilitatea a evoluat, s-a reușit o delimitare clară între averea unei persoane fizice (averea personală a proprietarului întreprinderii) și averea persoanei juridice (întreprinderii). Spre deosebire de alte științe, în cazul contabilității experiența practică a influențat în general teoria contabilă.

Organizațiile (entitățile) care organizează contabilitate proprie sunt din cele mai diverse: societăți (întreprinderi), instituții publice, organizații non-profit ș.a..

Societățile pot fi clasificate după mai multe criterii.

În raport cu obiectul de activitate, societățile pot fi:

- de producție de bunuri;
- de comerț;
- de construcții montaj și exploatare miniere;
- de prestări servicii în domeniul financiar bancar;
- de transporturi;
- de asigurări;
- de prestări servicii diverse (spectacole ș.a.).

În România, legea¹ prevede că societățile se pot constitui în una dintre următoarele forme:

Formă de constituire	Descrierea tipului de societate
Societatea în nume colectiv (S.N.C.)	Se caracterizează prin faptul că obligațiile sale sociale sunt garantate cu patrimoniul societății și cu răspunderea nelimitată (cu întreaga avere) și solidară (în egală măsură) a tuturor asociaților.
Societatea în comandită simplă (S.C.S)	Are ca proprietari două tipuri de asociați: comanditați care administrează direct societatea și răspund solidar și nelimitat, și comanditari care nu au dreptul de administrare a societății și care răspund numai cu aportul lor. Comanditarii au dreptul de a cere o copie a bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere, precum și dreptul de a studia autenticitatea acestora pe baza

¹ Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în M.Of. nr. 1066/17 nov. 2004

Formă de constituire	Descrierea tipului de societate
	documentelor justificative.
Societatea în comandită pe acțiuni (S.C.A.)	Se deosebește de societatea în comandită simplă prin faptul că părțile comanditarilor sunt separate în acțiuni ca titluri de valoare negociabile. Administratorii pot fi revocați de către AGA. Un asociat ales administrator devine în mod automat asociat comanditar.
Societatea pe acțiuni (S.A.)	Are obligațiile sociale garantate cu patrimoniul social. Acționarii răspund în limita capitalului subscris exprimat în acțiuni. Acțiunile pot fi nominative sau la purtător și pot fi tranzacționate liber nefiind necesar acordul celorlalți acționari.
Societatea cu răspundere limitată (S.R.L.)	Are obligațiile sociale garantate cu patrimoniul social, iar asociații răspund numai cu cota lor socială. Numărul asociaților este limitat. În cazul în care societatea are un singur asociat acesta se numește asociat unic. O persoană fizică sau juridică poate fi asociat unic doar într-o singură societate cu răspundere limitată. Transmiterea părților sociale către persoane din afara societății necesită aprobare din partea celorlalți asociați, în condițiile prevăzute de lege.

Sursa: prelucrările autorilor pe baza Legii nr. 31/1990

Tabelul 1.1. Formele de constituire a societăților

În practica economică, cele mai frecvent întâlnite societăți sunt cele cu răspundere limitată, datorită avantajelor pe care le oferă în privința constituirii și înmatriculării.

Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea unităților patrimoniale și trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de numerar, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori².

În România, organizarea contabilității, este reglementată prin Legea contabilității.

² Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, republicată, Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18.06.2008

„Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Dacă întreprinderea nu are personal angajat pentru organizarea contabilității, contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale”.

Sursa: Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, republicată, Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18.06.2008

1.2. Sistemul contabil al întreprinderii

Sistemul informațional existent în cadrul întreprinderii asigură comunicarea între sistemul decizional (de conducere) și sistemul operațional (condus). Comunicarea are loc în dublu sens: atât dinspre sistemul operațional către cel decizional, sub forma informațiilor privind activitatea desfășurată de întreprindere, cât și invers sub forma deciziilor.

În funcție de modul cum este organizat, sistemul informațional influențează sistemul de conducere, această influență manifestându-se prin impactul asupra deciziilor adoptate.

Sistemul informațional al întreprinderii are trei componente majore:

a) sistemul de evidență tehnico-operativă se organizează de fiecare întreprindere în funcție de specificul activității pe care o desfășoară. Asigură înregistrarea operativă și sistematică a datelor care rezultă în urma diverselor activități desfășurate în cadrul întreprinderii, în momentul și locul unde acestea au avut loc. Informațiile obținute sunt operative și se exprimă de regulă în unități naturale. Acestea trebuie selectate și prelucrate pentru a obține informații sintetice care să permită formarea unei imagini de ansamblu asupra unității.

b) sistemul contabil reprezintă componenta de bază a sistemului informațional economic. Acest sistem înregistrează fenomenele și procesele economice exprimate valoric și uneori și cantitativ. Prelucreză datele oferite de evidența tehnico-operativă și oferă informațiile de care factorii de conducere au nevoie pentru adoptarea deciziilor. Sistemul contabil oferă date exacte care sunt fundamentate pe documentele justificative care stau la baza efectuării înregistrărilor.

c) sistemul statistic oferă informații postoperative. Aceste informații se prezintă sub o formă sintetică și permit efectuarea de comparații cu privire la rezultatele obținute și cele previzionate. De asemenea, permit stabilirea obiectivelor pentru perioadele următoare. Pentru culegerea datelor utilizează instrumente specifice precum: anchete, sondaje, recensăminte, folosind și datele oferite de contabilitate.

Sistemul informațional contabil, parte a sistemului informațional economic existent în cadrul întreprinderii este subordonat sistemului decizional, dar păstrează o anumită independență asigurată de existența unor reguli, metode și tehnici proprii de organizare.

Evidența contabilă reprezintă principala sursă de informații utilizată de managerii întreprinderii în procesul adoptării deciziilor.

Pe plan mondial, cu privire la organizarea contabilității s-au conturat două concepții:

- concepția monistă conform căreia sistemul contabil este integrat într-o singură contabilitate, ale cărei informații sunt destinate atât utilizatorilor interni cât și celor externi;

- concepția dualistă conform căreia sistemul contabil este organizat pe două componente: **contabilitatea financiară** și **contabilitatea de gestiune**.

Contabilitatea financiară denumită și generală are rolul de a oferi informații terților despre poziția financiară și performanța entității. Contabilitatea financiară a cunoscut în ultimele decenii transformări majore generate de accentuarea standardizării naționale și internaționale și de dezvoltarea unor concepte care iau în considerare nu doar mediul economic ci și pe cel social și natural.

Contabilitatea de gestiune (numită și internă, analitică sau managerială) oferă informații privind costul bunurilor, lucrărilor și serviciilor realizate, în cazul întreprinderilor producătoare, sau al bunurilor vândute în cazul întreprinderilor comerciale. De asemenea, contabilitatea de gestiune oferă informații care stau la baza întocmirii bugetelor. Informațiile oferite de contabilitatea de gestiune sunt destinate utilizatorilor interni, în special managerilor, o mare parte din ele având un caracter confidențial.

În România este obligatorie atât organizarea contabilității financiare cât și a celei de gestiune. În timp ce contabilitatea financiară este standardizată, existând norme stricte care reglementează producerea, prezentarea și utilizarea informațiilor contabile, contabilitatea de gestiune poate fi organizată în funcție de specificul entității și de nevoile de informare ale acesteia.

Cadrul conceptual al Standardelor Internaționale de Contabilitate precizează că **utilizatorii informațiilor contabile** sunt: investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii și alți creditorii comerciali, clienții, guvernul și instituțiile acestuia și publicul.

Categoriile de utilizatori enumerate mai sus li se adaugă managerii și instanțele de judecată.

Investitorii sunt ofertanții de capital și sunt preocupați de beneficiul pe care îl pot obține de pe urma investiției lor precum și de riscurile pe care și le asumă. Ei folosesc informațiile oferite de situațiile financiare pentru a decide dacă trebuie să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acționarii urmăresc și capacitatea întreprinderii de a oferi dividende.

Angajații și reprezentanții lor (sindicatele) urmăresc stabilitatea locului de muncă și posibilitățile întreprinderii de a le oferi remunerații mai mari și oportunități profesionale.

Creditorii financiari sunt terți care acordă împrumuturi întreprinderii pe perioade determinate. Aceștia urmăresc informațiile care le permit să aprecieze dacă întreprinderea va fi capabilă să ramburseze la scadență împrumuturile și dobânzile aferente.

Furnizorii și alți creditorii comerciali sunt interesați să își primească sumele care le sunt datorate. Ei sunt interesați de solvabilitatea și gradul de lichiditate al întreprinderii. În general interesele furnizorilor și ale altor creditorii comerciali sunt pe un termen mai scurt decât în cazul creditorilor financiari. În situația în care întreprinderea este principalul client pentru un anumit furnizor, acesta din urmă va fi interesat de evoluția pe termen lung a întreprinderii.

Clienții sunt interesați de informații cu privire la continuitatea activității întreprinderii. Interesul clienților crește dacă colaborarea cu întreprinderea este pe termen lung sau dacă aceasta este principalul sau singurul lor furnizor.

Guvernul și instituțiile sale urmăresc o alocare corectă a resurselor. Informațiile furnizate de întreprinderi servesc la fundamentarea politicii fiscale și la calculul unor indicatori statistici (produs intern brut, venit național etc). Întreprinderea contribuie la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale și bugetele locale prin plata impozitelor și taxelor. Stabilirea corectă a acestor contribuții depinde de stabilirea corectă a bazei de impozitare. Interesul statului în organizarea corectă a contabilității financiare este reflectat prin cadrul legislativ elaborat pentru domeniul contabil.

Publicul este interesat de situația întreprinderii întrucât activitatea acesteia are un impact semnificativ asupra economiei locale. Deosebit de interesate de situația financiară a întreprinderii sunt categorii de public precum: responsabili politici locali, analiști financiari, agenții de mediu, presa financiară ș.a..

Beneficiari ai informațiilor oferite de situațiile financiare sunt și **managerii unității**. Aceștia au nevoie de informații pentru a fundamenta adoptarea deciziilor. O perioadă îndelungată de timp întreprinderea a fost considerată performantă dacă obținea profit. În prezent performanța întreprinderii este apreciată prin prisma creării de valoare pentru acționari. Se consideră că interesul primordial al acționarilor este majorarea valorii de piață a întreprinderii. Acest obiectiv nu exclude obținerea de profit, acesta fiind un mijloc pentru maximizarea valorii întreprinderii.

Instanțele judecătorești apelează la expertize contabile judiciare pentru soluționarea litigiilor care apar între participanții la viața economică. Expertiza contabilă judiciară pleacă de la studiul documentelor justificative și al registrelor contabile pentru a oferi o opinie în legătură cu aspectul aflat în litigiu.

1.3. Obiectul și metoda contabilității

Fiecare știință utilizează un pachet specific de procedee pentru cercetarea obiectului său de studiu, altfel spus, fiecare știință are propria metodă de cercetare. Pentru a stabili obiectul unei științe trebuie să răspundem la întrebarea „Ce studiază știința respectivă?”

Asemeni celorlalte științe, contabilitatea are propriul obiect de studiu și o metodă proprie de cercetare pe care o utilizează.

O perioadă îndelungată patrimoniul entității a fost considerat obiectul de studiu al contabilității. În ultimii ani o serie de specialiști în domeniu apreciază că **obiectul contabilității este reprezentat de „poziția financiară și performanța întreprinderii”** și consideră că noul concept include și conceptul de patrimoniu.

„**Poziția financiară** a unei întreprinderi este definită de resursele economice pe care le controlează, de structura financiară a activelor, datoriilor și capitalului propriu, de lichiditatea și solvabilitatea valorilor economice și de capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea”³. Poziția financiară a unei entități este reflectată de bilanțul contabil. Cadrul conceptual existent pe plan internațional prevede trei elemente ale poziției financiare: activele, datoriile și capitalurile proprii.

Ecuatia fundamentală a poziției financiare este de forma:

CAPITAL PROPRIU = ACTIV - DATORII
--

Se apreciază că întreprinderea are o poziție financiară pozitivă dacă valoarea capitalului propriu este mai mare sau cel puțin egală cu datoriile cu valoare economică.

Performanța entității este reflectată cu ajutorul contului de profit și pierdere. Ecuatia performanței financiare este de forma:

REZULTATUL EXERCITIULUI	=	VENITURILE EXERCITIULUI	-	CHELTUIELILE EXERCITIULUI
------------------------------------	----------	------------------------------------	----------	--------------------------------------

Metoda contabilității poate fi definită drept totalitatea procedeelelor pe care contabilitatea le utilizează pentru a oferi informații cu privire la poziția financiară și performanțele (rezultatele) întreprinderii.

Metoda contabilității are la bază respectarea principiilor partidei duble:

- principiul dublei reprezentări;
- principiul dublei înregistrări.

Principiul dublei reprezentări presupune reflectarea atât din punct de vedere economic, sub aspectul utilizării bunurilor economice, cât și sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiect de drepturi și obligații.

Dubla reprezentare poate fi redată sintetic sub forma ecuației:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații
--

Astfel, aceeași entitate economică este privită sub dublu aspect:

- economic – bunurile economice care reprezintă substanța materială a existenței unei entități economice;
- juridic – drepturile și obligațiile legate de dobândirea și utilizarea acestor bunuri economice.

Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice și financiare este determinat de principiul dublei reprezentări.

În timpul mișcării și transformării lor, elementele patrimoniale nu încetează a fi privite sub dublu aspect: al destinației economice și al provenienței lor. Folosirea

³ Ristea Mihai (coordonator), *Contabilitate financiară*, Editura Universitară, București, 2005, pag. 17

dublei înregistrări, permite contabilității să reflecte în dinamică raportul de echivalență stabilit de ecuația dublei reprezentări. Dubla înregistrare stabilește următoarea ecuație:

Creșterea bunurilor economice	+	Micșorarea drepturilor și obligațiilor	=	Creșterea drepturilor și obligațiilor	+	Micșorarea bunurilor economice
--	----------	---	----------	--	----------	---

Metoda contabilității utilizează o serie de procedee care se împart în:

- procedee generale, comune tuturor științelor;
- procedee specifice metodei contabilității.
- procedee comune tuturor științelor economice;

A. Procedeele generale (comune tuturor științelor) care sunt folosite și de metoda contabilității sunt: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza ș.a..

Observația este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe.

Raționamentul este utilizat de metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la anumite aspecte, să se ajungă la concluzii noi. Pentru exemplificare putem spune că pe baza raționamentului s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între bunurile economice pe de o parte și drepturile și obligațiile care decurg din acestea pe de altă parte există egalitate, fiind vorba de aceeași situație privită sub dublu aspect.

Comparația este utilizată de metoda contabilității pentru a stabili asemănările și deosebiriile dintre diverse fenomene, procese sau mărimi economice. Prin compararea veniturilor cu cheltuielile întreprinderii se determină rezultatul obținut de aceasta în exercițiul financiar respectiv.

Clasificarea este un procedeu utilizat pentru a împărți (ordona) după anumite criterii, obiecte sau fenomene în raport de asemănările și deosebiriile dintre ele.

Analiza este un procedeu utilizat pentru cercetarea unui întreg (obiect, fenomen) prin examinarea elementelor sale componente. Operațiile economice și financiare, sunt analizate înainte de a fi înregistrate în conturi. Situațiile financiare anuale sunt și ele supuse analizei pentru a desprinde anumite concluzii.

Sinteza este un procedeu științific de cercetare a fenomenelor care presupune trecerea de la particular la general, de la simplu la complex, ajungându-se la generalizare. Metoda contabilității folosește sinteza în gruparea și centralizarea datelor.

B. Procedee specifice metodei contabilității

Procedeele specifice pe care metoda contabilității le utilizează în vederea cercetării obiectului său de studiu sunt: bilanțul contabil, contul și balanța de verificare.

Bilanțul este procedeul prin care se realizează prezentarea poziției financiare și a rezultatelor obținute de entitatea economică. Cu ajutorul bilanțului se realizează principiul dublei reprezentări, prezentându-se la un moment dat patrimoniul unității în expresie valorică, sub dublu aspect: pe de o parte sub aspectul destinației economice (activul) iar pe de altă parte sub aspectul provenienței (pasivul).

Contul este procedeul prin care se realizează înregistrarea cronologică, gruparea, sistematizarea și calculul stării și mișcării elementelor care alcătuiesc poziția financiară a unității. Cu ajutorul contului se realizează principiul dublei înregistrări a operațiilor economice și financiare. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate pentru realizarea obiectului său de studiu formează sistemul conturilor.

Așadar, trebuie reținut faptul că informațiile detaliate asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilității sunt oferite de cont, în timp ce bilanțul contabil oferă informații generalizatoare asupra activității unității și a situației acesteia la un moment dat. Legătura între cont și bilanț este asigurată de un al procedeu specific al metodei contabilității: balanța de verificare.

Balanța de verificare (balanța conturilor) este un procedeu care asigură controlul respectării în contabilitate a principiului dublei înregistrări. Balanța de verificare oferă garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Cu ajutorul acesteia are loc centralizarea datelor înregistrate în contabilitate, oferind astfel conducerii unității posibilitatea de a cunoaște modificările elementelor de activ și pasiv, informații utile în adoptarea deciziilor. Datele oferite de balanța de verificare stau la baza întocmirii bilanțului contabil.

C. Procedee ale metodei contabilității comune și altor discipline economice:

Documentele stau la baza înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitate. Operațiile se înregistrează în conturi numai după ce au avut loc, iar pentru fiecare înregistrare este necesară existența unui document justificativ.

Evaluarea este un procedeu utilizat pentru cuantificarea și exprimarea valorică în etalon bănesc a existenței, mișcării și transformării elementelor care alcătuiesc poziția economico-financiară a entității. Evaluarea este una din cele mai intens dezbătute probleme din contabilitate.

Calculația este un procedeu bazat pe operații matematice cu ajutorul cărora se determină costurile și rezultatele obținute de entitate. În contabilitate noțiunea de calculație cuprinde toate formele de calcul: începând cu calculul datelor din documentele primare, calculul rulajelor, sumelor și soldurilor conturilor, calculul

valorii elementelor inventariate și a diferențelor de inventar, calculul costurilor de producție, și terminând cu calculul rezultatelor obținute și al indicatorilor economico-financiari de sinteză.

Inventarierea este procedeul prin care se determină situația reală a unității economice, asigurând controlul integrității materiale. Inventarierea urmărește pe de o parte constatarea faptică a elementelor pentru a descoperi neconcordanțe între situația scriptică și cea faptică, iar pe de altă parte evaluarea acestor elemente la valoarea lor actuală. Inventarierea precede întocmirea situațiilor financiare anuale.

1.4. Elemente privind normalizarea contabilității

Normalizarea este o consecință a nevoii de armonizare și uniformitate. În condițiile economice actuale, în care asistăm la globalizarea economiei, procesul de normalizare facilitează efectuarea de comparații între situațiile financiare ale întreprinderilor din țări diferite.

Normalizarea are ca scop realizarea obiectivului fundamental al contabilității: prezentarea poziției financiare și a performanțelor întreprinderii. În elaborarea normelor contabile, din punct de vedere doctrinar, s-au conturat două tipuri de școli⁴:

- o școală care preconizează un demers conceptual sau deductiv, unde conceptele și principiile sunt determinate de un raționament, urmând să se regăsească în regulile, metodele și procedurile care trebuie puse în practică;
- o școală pragmatică sau inductivă care pleacă de la tradiție sau experiențe pentru a formula și a determina norme.

Prin normalizarea contabilă se armonizează prezentarea documentelor de sinteză, metodele contabile și terminologia. Efortul de normalizare dar și produsul acestia se concretizează în⁵:

- definirea de concepte, principii și norme contabile bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți producătorii și utilizatorii de informații contabile;
- aplicarea lor practică în vederea asigurării comparabilității în timp și spațiu, relevanței și credibilității informațiilor contabile.

Dacă ne referim la traseul informației contabile, normele contabile reglementează atât producerea cât și difuzarea acesteia sub forma situațiilor financiare. Normele contabile pot fi acceptate voluntar sau forțat. Acceptarea obligatorie este asigurată prin emiterea de texte cu caracter legislativ. Normele contabile impuse în mod obligatoriu printr-o normă juridică se numesc reglementări contabile.

⁴ Călin O., Ristea M. – *Bazele contabilității*, EDP, București, 2003, pg. 44

⁵ Ristea Mihai (coordonator), *Contabilitate financiară*, Editura Universitară, București, 2005, pg. 14

În România normalizarea contabilă este de factură statală.

Pe plan internațional, obiectul normalizării contabile este constituit fie de situațiile financiare anuale, fie de planul contabil.

Normalizarea cu situații financiare anuale este specifică țărilor anglo-saxone și cuprinde: componența situațiilor financiare, elementele descrise în situațiile financiare, recunoașterea și evaluarea acestor elemente, reglementările, standardele și procedurile de contabilitate referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Normalizarea cu plan contabil general este specifică țărilor Europei continentale. Sintagma *plan contabil general* aparține contabilității franceze. Elementele normalizate sunt: situațiile financiare anuale (inclusiv forma și formatul), planul de conturi general (sistemul de conturi, denumirea, simbolul, conținutul și funcția contabilă a conturilor), organizarea documentelor de contabilitate și a procedurilor privind înregistrarea, validarea și controlul operațiilor.

Instituția prin intermediul căreia se realizează normalizarea contabilă internațională este „Consiliul standardelor de contabilitate internațională” (IASB), organism specializat în elaborarea de norme contabile. IASB elaborează normele dar nu poate impune aplicarea acestora.

Dispozitivul de normalizare și reglementări contabile se definește prin următoarele componente:

- **cadrul contabil general** (cadrul conceptual): cuprinde conceptele și principiile teoretice care alcătuiesc împreună sistemul de referință pentru întocmirea situațiilor financiare. Cadrul contabil general al IASB se referă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cu scop general, întocmite și prezentate cel puțin anual.

- **rețeaua de norme sau standarde contabile naționale** (locale). Standardul contabil reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea și evaluarea în contabilitate, elaborarea și prezentarea situațiilor financiare. În funcție de sfera de aplicare, standardele contabile sunt: internaționale, europene și naționale.

- **sistemul de reglementare normativă contabilă** (dreptul contabil) cuprinde totalitatea legilor, normelor și a altor acte normative care se referă la organizarea și conducerea contabilității și la întocmirea situațiilor financiare.

- **planul de conturi și schema de contabilizare a operațiilor economice și financiare**. Planul de conturi definește toate conturile utilizate pentru înregistrarea situației și mișcării elementelor bilanțiere și extrabilanțiere ale entității.

- **ghiduri contabile profesionale;**

- **dicționarele de conversie contabilă;**

- **politica de contabilitate:** este dată de opțiunile privind principiile, fazele de evaluare, regulile și procedurile adoptate pentru elaborarea și prezentarea situațiilor financiare;

- *instituția normalizării contabile și legea contabilității.* În România, obiectivele privind normalizarea sunt îndeplinite de Ministerul Finanțelor Publice.

Test de evaluare

1. Enumerați formele în care se pot constitui în România societățile. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Prezentați diferențele între concepția monistă și concepția dualistă cu privire la organizarea contabilității. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Enumerați categoriile de utilizatori ai informațiilor contabile. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Prezentați procedeele specifice metodei contabilității. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

5. Explicați nevoia de normalizare a contabilității. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea unităților patrimoniale și trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de numerar. Utilizatorii informațiilor contabile sunt: investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii și alți creditorii comerciali, clienții, guvernul și instituțiile acestuia și publicul.

Asemeni celorlalte științe, contabilitatea are propriul obiect de studiu și o metodă proprie de cercetare pe care o utilizează. Obiectul contabilității este reprezentat de „poziția financiară și performanța întreprinderii”. Metoda contabilității poate fi definită drept totalitatea procedeeleor pe care contabilitatea le utilizează pentru a oferi informații cu privire la poziția financiară și performanțele (rezultatele) întreprinderii.

Procedeele generale (comune tuturor științelor) care sunt folosite și de metoda contabilității sunt: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza ș.a.. Procedeele specifice pe care metoda contabilității le utilizează în vederea cercetării obiectului său de studiu sunt: bilanțul contabil, contul și balanța de verificare. Procedeele metodei contabilității comune și altor discipline economice sunt: documentația, evaluarea, calculația și inventarierea.

Unitatea de învățare 2

Bilanțul și contul de profit și pierdere: principii, prezentare și semnificație

Cuprinsul unității de învățare 2:

2.1. Principiile contabile

2.2. Bilanțul contabil – model privind poziția financiară a întreprinderii

2.2.1. Bilanțul contabil: definiție, rol, funcții

2.2.2. Conținutul economico-juridic și structura bilanțului

2.2.3. Modificări bilanțiere determinate de derularea operațiunilor economice

2.3. Contul de profit și pierdere și performanța întreprinderii

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea principiilor contabile generale;
- înțelegerea conținutului și structurii bilanțului contabil;
- înțelegerea efectelor produse de diferitele operațiuni și procese economico-financiare asupra poziției financiare și performanței întreprinderii.

Timp alocat unității de învățare: 6 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gâdoi, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

2.1. Principiile contabile

Principiile contabile generale sunt ipoteze și convenții contabile apărute ca rezultat al observărilor și experiențelor practice care, plecând de la cazuri particulare, repetate, au condus la generalizări. Pe baza lor sunt elaborate normele contabile prin care se stabilesc reguli precise de evaluare, înregistrare, clasificare și prezentare a informației contabile. Pentru organizarea și conducerea contabilității

ca sistem informațional de gestiune s-au conturat convenții și reguli contabile denumite „*principii contabile generale*”.

În țara noastră, în *Reglementările contabile* sunt redactate următoarele principii: continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, contabilitatea de angajamente, intangibilitatea bilanțului, evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii, necompensarea, contabilizarea și prezentarea elementelor ținând seama de fondul economic al tranzacției sau angajamentului în cauză, evaluarea la cost de achiziție sau de producție, pragul de semnificație.

1) Principiul continuității activității. Conform acestui principiu se presupune că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității.

2) Principiul permanenței metodelor constă în continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, contabilizarea, clasificarea și prezentarea în situațiile financiare a elementelor bilanțiere și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. Schimbarea unor metode de la un exercițiu la altul are consecințe în plan financiar, contabil și fiscal

3) Principiul prudenței constă în aprecierea cu precauție a activelor și datoriilor, cheltuielilor și veniturilor pentru a evita supraevaluarea rezultatului. Principiul prudenței este legat în special de evaluarea elementelor bilanțiere astfel: evaluarea la data intrării în întreprindere (valoarea contabilă) și la data inventarierii (valoarea de inventar) creează premisele aplicării prudenței, iar evaluarea la bilanț realizează efectiv aplicarea acestuia. Principiul prudenței operează la sfârșitul fiecărui exercițiu când, pentru fiecare element bilanțier, se compară valoarea de inventar cu valoarea contabilă.

4) Principiul contabilității de angajamente potrivit căruia efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente (OMFP 1802/ 2014, pct.53, alin (1)). Prin urmare, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

5) Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii. Potrivit acestuia, în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se procedează la determinarea separată a valorii aferente fiecărui element individual de activ sau de datorie.

6) Principiul intangibilității prevede că bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

7) Principiul necompensării cere ca elementele de activ și cele de datorii, cele de venituri și de cheltuieli să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între ele în bilanț și în contul de profit și pierdere.

8) Principiul prevalenței economicului cere ca prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere să se facă ținând seama de fondul economic al tranzacțiilor sau al angajamentului în cauză. Atunci când

apar diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau a unei tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

9) Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție.

Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de prezentele reglementări.

10) Principiul pragului de semnificație impune ca situațiile financiare să prezinte toate informațiile a căror importanță poate să afecteze judecățile și deciziile utilizatorilor externi.

Teste de evaluare:

1. Definiți principiul permanenței metodelor și arătați consecințele neaplicării lui pentru întreprindere. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....

2. Ce presupune principiul contabilității de angajamente? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Respectarea principiului prudenței are relevanță în: (timp de lucru: 2 minute)

- a) alegerea metodelor și tratamentelor contabile;
- b) contabilizarea activelor și profiturilor probabile;
- c) permanentizarea metodelor și procedurilor contabile;
- d) asigurarea imaginii fidele privind rezultatul și poziția financiară.

2.2. Bilanțul contabil – model privind poziția financiară a întreprinderii

2.2.1. Bilanțul contabil: definiție, rol, funcții

Concepția de contabilitate în partidă dublă se fundamentează pe principiile dublei reprezentări și dublei înregistrări. Principiul dublei reprezentări se înfăptuiește prin **bilanț**, ca procedeu specific al metodei contabilității.

Astfel, putem defini **bilanțul** ca un instrument specific al contabilității, cu ajutorul căruia se prezintă valoric poziția financiară și rezultatul la sfârșitul exercițiului financiar.

Elementele structurale ale bilanțului se redau prin bunuri economice sau utilizări care constituie “**Activul**”, și prin sursele de proveniență sau finanțare reprezentate de capitaluri proprii și datorii care constituie “**Pasivul**”.

Rezultatul poate lua forma unei utilizări, în cazul pierderii sau unei resurse, în cazul profitului. În bilanț îl vom considera un element al capitalului propriu, cu plus când exprimă profit și cu minus când este pierdere.

Prin Legea Contabilității nr. 82/1991 și alte acte normative care reglementează domeniul contabilității naționale, este atribuit bilanțului rolul de document oficial de gestiune, sinteză și raportare contabilă, componentă a setului de situații financiare anuale. Toate entitățile economice au obligația de a întocmi și raporta situația activelor, datoriilor și capitalului propriu existente la data de 31 decembrie a fiecărui an, prin intermediul bilanțului. Prin structura sa, bilanțul prezintă în paralel poziția financiară de la începutul exercițiului cu cea de la sfârșit, constituind o bază de informații contabile pentru perioada următoare.

În cadrul sistemului contabil al întreprinderii, bilanțul îndeplinește o serie de **funcții** dintre care menționăm:

- ✓ funcția de generalizare a datelor contabile;
- ✓ funcția de informare asupra activității;
- ✓ funcția previzională.

Funcția de generalizare a datelor contabile este realizată prin gruparea informațiilor contabile ordonat după criterii și principii unitare, sintetizând un număr restrâns de indicatori ce pot caracteriza întreaga activitate. Fluxul informațional din cadrul unității economice are ca punct final situațiile financiare care constituie mai departe o componentă a conturilor naționale.

Funcția de informare asupra activității decurge din capacitatea de satisfacere a cerințelor diverselor categorii de utilizatori care examinează datele raportate prin bilanț pentru a avea o imagine clară, fidelă și completă asupra poziției financiare și rezultatelor.

Funcția previzională este conferită de posibilitatea orientării activității viitoare pe baza cunoașterii și analizei evoluției activității reflectate de bilanțurile perioadelor anterioare. Prin această funcție bilanțul devine un instrument util în

activitatea managerială, deoarece sprijină cu informații reale deciziile viitoare privind continuitatea activității.

2.2.2. Conținutul economico-juridic și structura bilanțului

Prezentarea elementelor componente ale vieții economico-financiare a entității în bilanț se structurează pe categoriile de *active, datorii și capitaluri proprii*.

Un activ este definit ca o resursă controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Beneficiile economice trebuie privite ca fiind capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului, sau de a reduce ieșirile de numerar.

Datoriile reprezintă obligații actuale ale entității ce decurg din evenimente trecute și a căror decontare se așteaptă să genereze ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice. Pentru decontarea unei datorii se poate efectua plata în numerar, prin virament, transferul altor active sau înlocuirea ei cu altă datorie.

Capitalul propriu reprezintă dreptul acționarilor (proprietarilor) asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor sale.

Recunoașterea (încorporarea) **în bilanț** a elementelor corespunzătoare structurilor definite mai sus se face dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele două condiții:

- existența probabilității intrării în entitate (pentru active), respectiv ieșirii din entitate (pentru datorii) a beneficiilor economice viitoare;
- posibilitatea evaluării în mod credibil a costului sau valorii elementelor respective.

Normele contabile românești prevăd următoarea structură a **activului bilanțier**, în ordinea crescătoare a lichidității:

- A. Active imobilizate
- B. Active circulante
- C. Cheltuieli în avans

A. Activele imobilizate cuprind bunurile și valorile economice de investiție cu durată de folosință îndelungată (mai mare de un an) în activitatea unității economice, care nu se consumă la prima utilizare. După natură și destinație economică, se disting următoarele subgrupe:

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale

III. Imobilizări financiare

I. Imobilizările necorporale (numite și active intangibile sau nemateriale)

sunt active nonmonetare identificabile, fără suport material și deținute în scopul utilizării în activitatea productivă, aprovizionării sau furnizării de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative. Recunoașterea unui activ necorporal se face conform criteriilor referitoare la active, prezentate anterior. În situația imobilizărilor necorporale realizate cu eforturi proprii, pe lângă criteriile de recunoaștere ale activelor intervin unele suplimentare referitoare la fezabilitate tehnică, intenția de finalizare, existența pieței, etc. Înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale se face prin alocarea sistematică a valorii amortizabile pe durata de viață utilă care exprimă perioada în care vor fi generate beneficii economice.

Imobilizările necorporale prezintă următoarea structură:

1. *Cheltuieli de constituire* cuprind cheltuieli cu înființarea, dezvoltarea și fuziunea entității cum sunt: taxe de înregistrare și înmatriculare, cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate, etc.

2. *Cheltuieli de dezvoltare* cuprind costurile aferente realizării unor obiective individualizate cum ar fi tehnologii noi, produse noi, utile și eficiente pentru activitatea viitoare a entității.

3. *Concesiuni, brevete, licențe, mărci de fabrică, alte drepturi și valori similare* cuprind cheltuielile aferente achiziționării drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu, în cazul concesiunilor, a unui brevet, know-how, a unei licențe, mărci a altor drepturi similare de proprietate intelectuală și industrială.

4. *Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale* cuprind acele cheltuieli făcute de către entitate pentru achiziția unor drepturi privind explorarea și evaluarea resurselor minerale.

5. *Fondul comercial* se concretizează în elemente specifice cum sunt: clientela, vadul comercial, reputația, marca, segmentele de piață, etc. Fondul comercial este frecvent întâlnit sub denumirea „goodwill”, atunci când este pozitiv și degajă profit.

6. *Alte imobilizări necorporale* cuprind active nenominalizate mai sus, cum ar fi programele informatice create în entitate sau achiziționate de la terți în scopul utilizării pentru nevoi proprii. În această categorie se includ programele informatice.

II. Imobilizările corporale (numite și active tangibile sau fixe) sunt bunuri materiale de folosință îndelungată pentru entitate. Ele formează sursa capacității de exploatare a întreprinderii.

Reglementările contabile din România definesc imobilizările corporale ca fiind obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează independent în activitatea entității și care îndeplinește cumulativ două condiții:

- au valoarea mai mare decât limita stabilită prin lege;
- au durata normată de utilizare mai mare de un an.

În Standardul Internațional de Contabilitate IAS 16 „Imobilizări corporale”, acestea sunt definite ca fiind active care:

✓ sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și

✓ se așteaptă să fie utilizat pe o perioadă mai mare de un an.

În structura imobilizărilor corporale se disting:

1. Terenuri și construcții;
2. Instalații tehnice și mașini;
3. Alte instalații, utilaje și mobilier;
4. Investiții imobiliare;
5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale;
6. Active biologice productive;
7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

1. *Terenuri și construcții.* În categoria terenuri se face distincție între terenuri propriu-zise și amenajări la terenuri, deoarece se consideră că primele au durată de viață nelimitată și nu se supun amortizării, pe când amenajările și investițiile aferente acestora sunt amortizabile. Construcțiile reprezintă clădiri achiziționate de la terți sau realizate în regie, supuse amortizării datorită duratei de viață limitată. Este important ca în contabilitate să se evidențieze distinct construcția de terenul aferent, în vederea evaluării reale a valorii amortizabile.

2. *Instalații tehnice și mașini* cuprind echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații. Obiectele care formează loturi, seturi sau un singur corp se înregistrează având în vedere valoarea sa ca întreg. Se amortizează de la punerea în funcțiune, potrivit duratei de viață reglementată prin norme legale.

3. *Alte instalații, utilaje și mobilier* cuprind active nenominalizate în grupele anterioare, cum ar fi: mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

4. *Investiții imobiliare* cuprind terenurile și clădirile deținute de către entitatea economică pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului.

5. *Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale.* În această categorie se includ utilajele achiziționate și folosite de către entitate pentru explorarea și evaluarea resurselor minerale (petrol, țiței, gaze naturale).

6. *Active biologice productive* sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

7. *Avansurile și imobilizările corporale în curs de execuție* includ imobilizările corporale nefinalizate realizate de entitate sau achiziționate de la terți, precum și sumele achitate în avans pentru achiziții viitoare.

III. Imobilizările financiare, denumite și investiții financiare, reprezintă valorile financiare investite în capitalul altor întreprinderi și creanțele generate de aceste investiții.

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate;
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate;
3. Interese de participare;
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare;
5. Investiții deținute ca imobilizări;
6. Alte împrumuturi.

Ca atare, imobilizările financiare cuprind două categorii de valori:

a) **titluri de valoare**, sub forma acțiunilor deținute în capitalul altor întreprinderi în diferite proporții (cote de participare). Ele generează pentru investitor venituri financiare sub formă de **dividende**. Mărimea acestor venituri este variabilă de la un an la altul, uneori veniturile lipsind dacă întreprinderea la care s-au făcut investițiile înregistrează pierderi;

b) **creanțe imobilizate**, sub forma împrumuturilor acordate altor întreprinderi și altor creanțe imobilizate cum ar fi garanțiile depuse la terți, imobilizările închiriate în leasing financiar. Ele generează pentru finanțator venituri financiare sub formă de **dobânzi**. Spre deosebire de dividende, veniturile din dobânzi sunt certe, indiferent de rezultatele financiare ale întreprinderii afiliate căreia i s-a acordat împrumut.

În timp, ca urmare a folosirii în cadrul întreprinderii sau ca urmare a progresului tehnic, activele imobilizate își pierd treptat din valoare, deci se uzează.

Constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de activele imobilizate și includerea ei în costuri, se numește **amortizare**.

B. Activele circulante numite și active curente reprezintă bunurile și valorile care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea entității și, în general, participă la un singur circuit economic modificându-și în permanență forma.

Reglementările contabile din țara noastră menționează că un activ se clasifică ca activ circulant când:

- se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;
- este deținut, în principal în scopul tranzacționării;
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

În structura activelor circulante se include:

- I. Stocurile, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură,
- II. Creanțele,
- III. Investițiile financiare pe termen scurt și
- IV. Casa și conturi la bănci.

I. **Stocurile** cuprind bunuri și servicii destinate fie vânzării lor în aceeași stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie consumului la prima utilizare. Stocurile sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau

- sub formă de materii prime, materiale și alte materiale care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În sfera stocurilor se includ: materii prime și materiale consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, stocuri în curs de aprovizionare, producția în curs de execuție, produsele, stocuri aflate la terți, activele biologice de natura stocurilor, mărfurile, ambalajele.

1. *Materiile prime* constituie componenta principală care se consumă în producție și se regăsește în aceeași stare sau transformată în produsul finit.

2. *Materialele consumabile(materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, și alte materiale consumabile)* participă sau ajută în procesul de producție fără a se regăsi în aceeași formă în produsul finit.

3. *Materialele de natura obiectelor de inventar* sunt bunuri care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții pentru a fi recunoscute ca imobilizări corporale, respectiv ori nu au valoarea minimă de intrare în unitate deși au durata de utilizare corespunzătoare, ori au valoarea peste limita minimă stabilită de lege dar durata normată de utilizare este sub un an.

4. *Stocuri în curs de aprovizionare* sunt acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

5. *Producția în curs de execuție* sau producția neterminată este partea de producție lansată în fabricație dar care nu a parcurs integral toate fazele procesului tehnologic, aflându-se în una dintre faze, sau nu a fost recepționată calitativ pentru a fi înregistrată ca produs finit. Valoarea serviciilor în curs de execuție se înregistrează în aceste structuri până la finalizare.

6. *Semifabricatele* sunt bunuri care au parcurs procesul tehnologic într-o fază de fabricație și urmează a continua procesul tehnologic în alte secții sau pot fi livrate terților.

7. *Produsele finite* sunt bunurile care au parcurs toate fazele procesului tehnologic și se află depozitate în scopul livrării către terți.

8. *Produsele reziduale* sunt produsele rezultate din procesul de fabricație: rebuturi, materiale recuperabile, deșeuri.

9. *Stocurile aflate la terți* reprezintă diverse bunuri de natura stocurilor aflate în proprietatea întreprinderii, dar care se găsesc în custodie, prelucrare sau consignație la terți.

10. *Activele biologice de natura stocurilor* sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne,

animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea. Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.

11. *Mărfurile* sunt bunuri achiziționate de societățile comerciale în scopul revânzării. Anumite întreprinderi vând în rețea comercială proprie o parte din produsele finite care trec astfel în sfera mărfurilor.

12. *Ambalajele* sunt bunuri destinate protejării produselor în timpul transportului, depozitării, comercializării, etc.

II. Creanțele se mai numesc și valori în curs de decontare și reprezintă valori avansate temporar altor persoane fizice sau juridice de la care întreprinderea urmează să primească un echivalent valoric (sumă de bani sau contraprestație).

Persoanele fizice sau juridice cărora li s-au avansat valori și urmează să dea echivalentul corespunzător se numesc generic *debitori*.

În structura creanțelor se includ: creanțele comerciale, creanțele în cadrul grupului, creanțe din interese de participare, creanțe privind capitalul subscris și nevărsat, alte creanțe.

1. *Creanțele comerciale* apar în procesul de comercializare de bunuri și servicii pe credit comercial pentru care decontarea urmează a se efectua într-un termen scurt. Această grupă deține ponderea cea mai mare în structura creanțelor și este reprezentată de clienți, efecte comerciale de primit și furnizori-debitori.

- Clienții sunt persoane fizice sau juridice cărora întreprinderea le-a livrat bunuri s-au servicii și de la care urmează să fie primit ulterior echivalentul valoric.
- Efectele comerciale de primit sunt titluri negociabile care atestă existența unei creanțe ce se va deconta la un anumit termen. Pot fi sub formă de cambie, bilet la ordin, etc. și se pot transmite, ceda sau vinde.
- Furnizorii-debitori sunt persoane fizice sau juridice cărora întreprinderea le-a avansat o sumă de bani pentru o contraprestație viitoare (în bunuri sau servicii).

2. *Creanțele în cadrul grupului* sunt specifice grupurilor de societăți și fac obiectul relațiilor de decontare între societatea-mamă și filialele ei.

3. *Creanțele din interese de participare* sunt reprezentate de creanțele generate de relațiile de decontare ale întreprinderilor cu întreprinderile asociate.

4. *Creanțele privind capitalul subscris și nevărsat* apar relațiile întreprinderii cu acționarii sau asociații în legătură cu capital social subscris și nevărsat.

5. *Creanțe față de personal* în legătură cu avansul din salarii.

6. *Alte creanțe* privesc decontările cu, bugetul statului, asigurările și protecția socială, debitori diverși, etc.

III. Investițiile financiare pe termen scurt (titlurile de plasament) sunt valori financiare investite de entitate, sub forma acțiunilor, pentru obținerea unui câștig pe termen scurt. Câștigul rezultă din diferența dintre prețul de vânzare și

prețul de cumpărare. În această grupă se includ acțiuni proprii și alte investiții financiare.

1. *Acțiunile proprii* sunt acțiunile răscumpărate temporar în vederea distribuirii personalului întreprinderii, terților sau reducerii capitalului social.

2. *Alte investiții financiare* pot fi acțiuni cotate și necotate, obligațiuni cotate și necotate, obligațiuni emise și răscumparate, achiziționate de entitate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt.

IV. Casa și conturile la bănci sunt sume de bani aflate în casieria unității sau în conturi bancare, delimitate în moneda națională și valută, acreditive și avansuri de trezorerie.

1. *Conturile la bănci* înregistrează valoarea cecurilor de încasat, disponibilitățile în lei și valută din conturile bancare care se pot constitui în depozite la vedere sau la termen.

2. *Casa* înregistrează sumele disponibile în casieria unității în lei și valută, precum și alte valori sub forma timbrelor fiscale și poștale, bilete de tratament, tichete și bilete de călătorie, etc.

3. *Acreditivul* se constituie prin separarea unei sume de bani din contul de disponibil în alt cont care garantează onorarea unor obligații contractuale, la dispoziția unui furnizor, din care urmează a se efectua plăți pe măsura livrării de bunuri și servicii de către acesta.

4. *Avansurile de trezorerie* sunt sume puse la dispoziția personalului sau terților pentru efectuarea de plăți în numele entității.

C. Cheltuielile în avans, numite și active de regularizare, reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a cheltuielilor care îi sunt proprii. Astfel, cheltuielile înregistrate în avans privesc sume plătite sau angajate în exercițiul curent dar care se referă la servicii care vor fi primite în exercițiul următor, când vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei. Este cazul abonamentelor, chiriilor și asigurărilor achitate în avans pentru perioade următoare.

Normele contabile românești prevăd următoarea structură a **pasivului** bilanțier delimitată în patru categorii, în ordinea crescătoare a exigibilității acestora:

- I. Capitaluri proprii (poziția J în bilanțul contabil)
- II. Provizioane (poziția H în bilanțul contabil)
- III. Datorii (pozițiile D și G în bilanțul contabil)
- IV. Venituri în avans (poziția I în bilanțul contabil)

I. Capitalurile proprii corespund finanțării proprii întreprinderii și cuprind în structura lor următoarele elemente:

- 1. Capital social
- 2. Prime de capital
- 3. Rezerve din reevaluare
- 4. Rezerve
- 5. Acțiuni proprii
- 6. Câștiguri sau pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii

7. Rezultat reportat

8. Rezultatul exercițiului

9. Patrimoniul regiei etc. (în funcție de forma juridică a entității).

1. Capitalul social sau individual condiționează existența și funcționarea unității. La entitățile individuale constituirea capitalului se face prin aportul personal, iar la societățile comerciale prin aporturi în numerar și/sau natură al asociaților sau acționarilor. În funcție de tipul juridic al societății, capitalul se divide în acțiuni sau părți sociale care au o valoare nominală stabilită prin actul constitutiv. Corespunzător etapelor de formare a unei societăți comerciale, capitalul social se poate găsi în două ipostaze: capital subscris nevărsat și capital subscris vărsat.

Capitalul subscris nevărsat este capitalul angajat de proprietari să fie pus la dispoziția unității în momentul constituirii acesteia. Până la depunere unitatea va înregistra o creanță față de asociați, element ce va figura în activul bilanțier.

Capitalul subscris vărsat este partea de capital materializat în sume de bani sau bunuri puse la dispoziția unității, respectiv aporturile în bani sau natură ale proprietarilor în contul capitalului angajat la înființarea unității.

Capitalul social constituit la înființarea unei întreprinderi este reprezentat de un număr de acțiuni sau de părți sociale, fiecare de valoare egală, deținute de proprietarii acestora, funcție de forma sa juridică.

Acțiunea este un titlu de valoare, fracțiune a capitalului social, care dă dreptul deținătorului ei de a participa la împărțirea profitului sau acoperirea pierderilor.

Acțiunile sau părțile sociale deținute de proprietari reprezintă conținutul capitalului social, iar numărul maxim de acțiuni sau părți sociale emise, prevăzut în actul constitutiv, dă dimensiunea capitalului social constituit.

Valoarea nominală a unei acțiuni este valoarea înscrisă pe titlu. *Valoarea de piață* este valoarea la care se cumpără sau se vinde o acțiune

Legat de valoarea de piață și de valoarea nominală a unei acțiuni este *prețul de emisiune* care trebuie să fie plătit de o persoană ce dorește să cumpere o nouă acțiune emisă. Acest preț poate fi egal, mai mare sau mai mic decât valoarea nominală.

Prin actul constitutiv, acționarii sau asociații unei societăți comerciale se obligă să constituie capitalul social al societății, ca urmare a aportului fiecăruia, în conformitate cu procentul stabilit prin documentul de înființare. Capitalul social, fiind averea unei societăți comerciale nou înființate, formează prima sursă de finanțare a ei și trebuie să fie vărsat (depus) astfel încât să asigure nevoile materiale și financiare la acest început. De aceea, prin legea societăților comerciale se prevede expres că aporturile în natură trebuie vărsate integral, la constituire iar cele în numerar cel puțin într-o proporție de 30%. Restul aportului în numerar se încasează ulterior, în tranșe, potrivit prevederilor actului constitutiv.

Pe parcursul desfășurării activității, capitalul social se poate modifica în funcție de hotărârea proprietarilor, astfel:

- **majorare** prin emisiune de acțiuni noi și operațiuni interne (capitalizarea profitului, încorporarea rezervelor, transformarea obligațiunilor în acțiuni etc.)
- **reducere** prin rambursarea unei părți către proprietari, acoperirea pierderilor, răscumpărarea și anularea acțiunilor proprii.

2. Primele de capital reprezintă componente ale capitalurilor proprii care se constituie ca excedent între:

- valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor (prime de emisiune);
- valoarea bunurilor primite ca aport și valoarea acțiunilor sau părților sociale subscrise (prime de aport);
- valoarea contabilă a acțiunilor stabilită în urma fuziunii și valoarea lor nominală (prime de fuziune);
- valoarea de rambursare sau valoarea nominală a obligațiunilor și valoarea nominală a acțiunilor în cazul conversiei obligațiunilor în acțiuni (prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni).

Primele de capital constituite se mențin ca structuri distincte ale capitalului până în momentul în care se hotărăște asupra lor. Acestea pot fi încorporate în masa capitalului social sau trecute la rezerve (alte rezerve).

3. Rezervele din reevaluare reprezintă diferențe în plus sau minus stabilite în urma reevaluării elementelor de activ, potrivit cadrului legal în vigoare. Termenii de comparație în ceea ce privește reevaluarea activelor sunt valoarea actuală și valoarea contabilă.

4. Rezervele reprezintă surse proprii de finanțare capitalizate de unitate pentru menținerea capitalului și acoperirea nevoilor de finanțare în perioadele cu rezultate nefavorabile sau în alte situații care necesită surse suplimentare. De regulă, rezervele se constituie pe seama rezultatului, prin repartizarea acestuia parțial sau total pentru această destinație, potrivit hotărârii acționarilor sau a dispozițiilor legale, statutare, dar și prin trecerea altor surse proprii la rezerve (prime de capital, rezerve din reevaluare). Rezervele pot fi: legale, statutare și alte rezerve.

a) *Rezervele legale* se constituie procentual din profitul brut sau din primele de capital într-un quantum stabilit prin lege în scopul protejării capitalului social în exercițiile care se încheie cu pierdere.

b) *Rezervele statutare* se constituie din profitul net potrivit prevederilor din statutul societății sau alte clauze contractuale.

c) *Alte rezerve* se constituie pe seama rezultatului net în urma hotărârii asociaților, fiind destinate să asigure surse de finanțare pentru investiții, acordarea de dividende în perioadele care se încheie cu pierdere, creșterea capitalului social și alte destinații stabilite de aceștia.

5. Acțiunile proprii reprezintă acțiunile proprii răscumpărate potrivit legii și sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

6. **Câștiguri sau pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii**, respectiv de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității, sunt reflectate direct în capitaluri proprii prezentându-se distinct în bilanț.

7. **Rezultatul reportat** provine din exercițiile anterioare și poate fi concretizat în profit nerepartizat pe destinații sau pierdere neacoperită financiar. În funcție de natura lui, influențează mărimea capitalului propriu în sensul creșterii când este profit, sau în sensul scăderii când este pierdere.

8. **Rezultatul exercițiului** poate fi determinat prin diferența dintre veniturile și cheltuielile exercițiului sau prin variația situației nete de la finele exercițiului față de cea existentă la începutul exercițiului. Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul constituie profit, iar dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul este nefavorabil, respectiv pierdere. Situația netă corespunde capitalului propriu și se obține din însumarea elementelor acestuia existente la sfârșitul și începutul exercițiului. Asemănător cu rezultatul reportat și rezultatul exercițiului poate majora sau diminua masa capitalului propriu în funcție de natura lui: profit sau pierdere.

II. **Provizioanele** se constituie în perioada curentă pe seama cheltuielilor exercițiului în scopul acoperirii unor pierderi sau cheltuieli viitoare probabile. Această categorie este intermediară între datorii și capitaluri proprii datorită exigibilității sau valorii incerte. În structura provizioanelor, așa cum este redată în reglementările contabile se cuprind provizioanele pentru: litigii; garanții acordate clienților; dezafectări de imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea; restructurare; pensii și obligații similare; impozite; pentru terminarea contractului de muncă; alte provizioane.

III. **Datoriile** sunt surse de finanțare străine, atrase temporar în circuitul economico-financiar al unității.

Generic, persoana fizică sau juridică față de care unitatea are obligații se numește *creditor*. Normele internaționale definesc datoriile ca obligații actuale ce rezultă din tranzacții sau alte evenimente trecute, prin decontarea cărora se așteaptă ieșirea de resurse care încorporează beneficii economice. Termenul de decontare viitor se numește scadență. În funcție de aceasta, datoriile pot fi curente sau pe termen scurt și necurente, care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. Datoria curentă este obligația ce se așteaptă să fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al unității sau care este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii vor fi încadrate pe termen lung. Stingerea unei obligații se poate face în mai multe moduri, astfel: plata din disponibilitățile bănești; înlocuirea obligației respective cu altă obligație; transfer de active; transformarea obligației în capital propriu.

Structura datoriilor cuprinde următoarele grupe semnificative:

a. **datoriile comerciale** sunt generate în cadrul procesului de achiziționare de bunuri și servicii de la furnizori. În structura lor se delimitează furnizorii, clienții-creditori și efectele de plătit.

Furnizorii sunt persoane fizice sau juridice care au livrat unității bunuri și/sau servicii.

Clienții-creditori sunt persoane fizice sau juridice de la care întreprinderea a primit o sumă de bani în avans pentru o contraprestație viitoare.

Efectele de plătit reprezintă titlurile de valoare care atestă obligația de plată a unității în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii.

b. *datoriile salariale* față de personalul angajat în legătură cu salariile și adaosurile la salarii (sporuri, indemnizații, prime și premii).

c. *datoriile sociale* formate din obligațiile sociale ale unității (angajatorului) și ale salariaților (asiguraților) la Bugetul asigurărilor sociale.

d. *datoriile financiare* i-au forma creditelor bancare și dobânzilor aferente acestora, precum și împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. *Creditele bancare* pot fi pe termen lung, mediu și scurt și sunt destinate finanțării investițiilor și cheltuielilor curente de exploatare. Sunt purtătoare de dobânzi și se garantează rambursarea lor cu activele din unitate. *Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni* reprezintă surse de finanțare pe termen lung obținute prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public, de regulă prin intermediul unor instituții financiare.

e. *datoriile fiscale* formate din impozite și taxe datorate la Bugetul statului și la Bugetele locale.

f. *datoriile în cadrul grupului* sunt obligațiile înregistrate de societățile care formează grupuri, în relațiile de decontare ale societății-mamă cu filialele.

g. *datoriile din interese de participare* reprezintă datoriile generate din relațiile de decontare ale unității cu cele asociate.

h. *alte datorii*, cuprind datoriile față de asociați (capital de rambursat, repartizări din profit sub forma de dividende cuvenite asociaților), față de creditori diverși.

IV. Veniturile în avans asigură alocarea asupra exercițiului financiar a valorilor care-i aparțin, potrivit principiului independenței exercițiilor. Cuprind subvențiile pentru investiții și veniturile înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții sunt finanțări nerambursabile de la buget sau alte instituții financiare destinate să asigure achiziționarea sau producerea unor bunuri de natura imobilizărilor, finanțarea unor activități pe termen lung sau pentru acoperirea unor cheltuieli pentru investiții. *Veniturile înregistrate în avans* sunt sume încasate anticipat în cursul exercițiului pentru care serviciile vor fi prestate în exercițiul următor (chirii, abonamente, asigurări etc.).

Capitalul permanent al unei întreprinderi exprimă sursele stabile, permanente ale unității și are în componență capitalul propriu, datoriile pe termen lung, provizioanele și partea de venit în avans pentru o perioadă mai mare de un an.

Teste de evaluare:

1. Să se precizeze care din următoarele elemente bilanțiere au fost încadrate corect: **(timp de lucru: 5 minute)**

- a) fond comercial – în categoria imobilizărilor necorporale;
- b) creanțe imobilizate – în categoria imobilizărilor financiare;
- c) cheltuieli de constituire – în categoria imobilizărilor necorporale;
- d) mijloace de transport - în categoria imobilizărilor corporale;
- e) cheltuieli de dezvoltare – în categoria imobilizărilor financiare;
- f) titluri de participare – în categoria imobilizărilor necorporale;
- g) programe informatice – în categoria imobilizărilor necorporale;

2. Să se precizeze care din următoarele elemente bilanțiere au fost încadrate corect: **(timp de lucru: 3 minute)**

- a) rezerve legale– în categoria resurselor atrase;
- b) prime legate de capital – în categoria capitalurilor proprii;
- c) efecte de plată – în categoria datoriilor financiare;
- d) subvenții pentru investiții - în categoria datoriilor.

3. Societatea „Spring” prezintă următoarea situație a activului său bilanțier: **(timp de lucru: 10 minute)**

- cheltuieli cu înființarea societății 8.000 lei;
- utilaje 60.000 lei;
- clădiri 80.000 lei;
- acțiuni deținute în capitalul altor societăți 12.000 lei;
- cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni 11.000 lei;
- cheltuieli efectuate pentru achiziția unui brevet 3.000 lei;
- mijloace de transport 60.000 lei;
- împrumuturi acordate pe termen lung întreprinderilor asociate 20.000 lei;
- mărfuri 16.000 lei;
- cheltuieli alocate pentru tehnologii noi 8.000 lei;
- instalații de lucru 25.000 lei;
- produse finite 20.000 lei;
- cheltuieli efectuate pentru achiziția unei licențe 9.000 lei;
- terenuri 90.000 lei;
- materii prime 15.000 lei;
- aparate și instalații de măsură și control 35.000 lei;
- numerar în casierie 15.000 lei;
- clădiri închiriate 65.000 lei;

- acțiuni dobândite pe termen scurt în vederea obținerii unui câștig 26.000 lei;
- disponibil în cont la bancă 45.000 lei.

A. Valoarea imobilizărilor necorporale este:

.....

B. Valoarea imobilizărilor corporale este:

.....

C. Valoarea imobilizărilor financiare este:

.....

4. Care din elementele de mai jos sunt active circulante? (timp de lucru: 2 minute)

- a) Obiecte de inventar;
- b) Disponibil la bancă;
- c) Titluri de participare;
- d) Ambalaje;
- e) Creanțe comerciale;
- f) Stocuri aflate la terți spre prelucrare;
- g) Clădiri;
- h) Capital social.

5. Care din elementele de mai jos nu fac parte din imobilizările necorporale? (timp de lucru: 2 minute)

- a) Capital social;
- b) Cheltuieli de dezvoltare;
- c) Programe informatice;
- d) Cheltuieli de constituire;
- e) Fondul comercial;
- f) Licențe, brevete.

6. Care din următoarele posturi nu fac parte din pasiv? (timp de lucru: 2 minute)

- a) Rezerve;
- b) Creditori;
- c) Subvenții pentru investiții;
- d) Avansuri acordate furnizorilor;
- e) Capital social;
- f) Datorii comerciale;
- g) Provizioane.

7. Popescu și Ionescu se hotărăsc pe data de 01.01.N să înființeze o societate comercială, taxele de înregistrare și înmatriculare ridicându-se la 600 lei. Prin contractul de societate Popescu promite ca aport un calculator în valoare de 3.000 lei și bani 10.000 lei, care ulterior vor fi depuși în contul curent de la BCR. Ionescu promite un autoturism în valoare de 80.000 lei. Aporturile au fost aduse de către cei doi asociați la termenele contractuale. În ceea ce privește sediul, cei doi închiriază o clădire care valorează 1.000.000 lei. Firma „Z” le oferă prin donație încă un autoturism în valoare de 30.000 lei. Între timp, considerând necesitatea a două calculatoare Popescu își aduce de acasă propriul calculator pe care îl instalează în biroul personal, calculator ce valorează 4.000 lei. **(timp de lucru : 10 minute)**

A. Valoarea activelor imobilizate înscrise în bilanțul societății este:

.....

B. Mărimea capitalului propriu este:

.....

8. Societatea Spring SA prezintă în data de 1.01.N următoarea situație economico- financiară: **(timp de lucru: 20 minute)**

- Disponibil la bancă	20.000
- Strunguri	50.000
- Clădiri	300.000
- Cherestea	7.000
- Lacuri și vopsele	2.000
- Piese de schimb pentru utilaje	1.000
- Cuie, șuruburi	700
- Ciocane	600
- Clește ș.a.	1.200
- Halate pentru muncitori	2.100
- Datorii pentru materialele aprovizionate	5.000
- Salarii datorate muncitorilor	15.000
- Sume de încasat pentru mobila vândută	30.000
- Sume datorate către bănci	2.100
- Impozite datorate statului	400
- Capital social	
- Rezerve	200
- Mobilă	10.000
- Rezultatul exercițiului-pierdere	7.000

Cerințe:

a) Să se grupeze elementele de mai sus în active, capitaluri proprii și datorii și să se prezinte acestea sub formă de bilanț;

b) Să se determine valoarea capitalului social și care este numărul de acțiuni deținut de acționari, știind că valoarea nominală a unei acțiuni este de 10 lei.

.....

.....

.....

2.2.3. Modificări bilanțiere determinate de derularea operațiunilor economice

Ecuția bilanțieră fundamentală și formele acesteia

Multitudinea de tranzacții economico financiare care se derulează într-o întreprindere produc modificări în volumul și structura elementelor de activ, capital propriu și datorii influențând mărimea posturilor din bilanț corespunzătoare. Aceste modificări, fie sub formă de creștere, fie sub formă de micșorări duc întotdeauna la menținerea în permanență a egalității bilanțiere:

$$\boxed{\text{ACTIV} = \text{CAPITAL PROPRIU} + \text{DATORII}}$$

$$\boxed{\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITAL PROPRIU}}$$

sau

$$\boxed{\text{ACTIV} = \text{PASIV}}$$

Bilanțul este reprezentarea statică a entității la un moment dat. Activitatea desfășurată de unitatea economică are ca efect modificarea poziției financiare după fiecare operațiune. Există multiple operațiuni care se înregistrează zilnic în activitatea întreprinderii, iar ca exemple putem enumera: aprovizionare cu materii prime, materiale, mărfuri, etc; achiziții de terenuri, clădiri, utilaje, instalații, mijloace de transport; efectuarea unor investiții financiare pe termen scurt sau lung; obținerea producției proprii din fabricație, înregistrarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate; vânzarea producției, a mărfurilor; încasarea creanțelor în numerar sau prin virament, instrumente de plată, etc; plata datoriilor către furnizori pentru cumpărările pe credit comercial; plata salariilor cuvenite personalului pentru munca depusă; înregistrarea rezultatului activității.

Indiferent de operațiunea înregistrată, în bilanț se produc modificări care implică cel puțin două elemente din bilanț. Acestea se pot afla în aceeași parte a bilanțului sau părți diferite. Plecând de la ecuația generală:

ACTIV – DATORII = CAPITALURI PROPRII, toate operațiunile înregistrate corect vor conduce la menținerea acestei egalități fundamentale a bilanțului.

Atunci când în bilanț se produc modificări asupra a doua elemente din aceeași structură bilanțieră (active, datorii sau capitaluri proprii), le numim *modificări de structură*, deoarece are loc schimbarea structurii părții respective, un element se majorează, altul se diminuează, ecuația bilanțieră nefiind afectată. Când elementele sunt din activ modificarea se numește de structură în activ, când sunt din datorii, modificarea se numește de structură în datorii, respectiv în capitalurile proprii când elementele fac parte din acestea.

Dacă modificările implică elemente din structuri bilanțiere diferite, sensul modificării este același pentru amândouă, cresc sau scad cu aceeași valoare, iar ecuația bilanțieră se modifică în sensul creșterii sau scăderii, *modificările se numesc de volum*.

Să exemplificăm aceste tipuri de modificări, plecând de la un bilanț inițial la care analizăm ce modificări determină operațiunile care au loc. De reținut faptul că operațiunile înregistrate modifică definitiv bilanțul. Bilanțul după operațiunea 1 va fi bilanțul inițial pentru operațiunea 2, care va fi la rândul lui bilanț inițial pentru operațiunea 3, etc..

BILANȚ INIȚIAL

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
ACTIV	70.000
Utilaje	25.000
Materii prime	5.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	15.000
Casa	5.000
DATORII	17.000
Furnizori	7.000
Salarii datorate	10.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	40.000
Rezerve	3.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Operațiunea 1.

Se ridică din cont cu CEC suma de 5.000 lei care se depune în casieria întreprinderii.

În urma acestei operațiuni se modifică în activ elementul bilanțier *CASA* care crește cu 5.000 lei și tot în activ elementul bilanțier *CONTURI LA BĂNCI* care scade cu 5.000 lei. Mai putem scrie:

+A *CASA* 5.000 lei
-A *CONT BANCA* 5.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 1

- lei -

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	70.000
Utilaje	25.000
Materii prime	5.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	10.000
Casa	10.000
DATORII	17.000
Furnizori	7.000
Salarii datorate	10.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	40.000
Rezerve	3.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări numai în activul bilanțier;
- totalul activului rămâne neschimbat;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$(A + X - X) - D = C$$

Operațiunea 2.

Conform statului de salarii se reține salariaților impozitul pe veniturile din salarii în sumă de 1.000 lei.

În urma acestei operațiuni se modifică în datorii elementul bilanțier *DATORII CĂTRE BUGETUL STATULUI* care crește cu 1.000 lei și tot în datorii elementul *DATORII SALARIALE* care scade cu 1.000 lei lei. Mai putem scrie:

+D *DATORII LA BUGETUL STATULUI* 1.000 lei
-D *DATORII SALARIALE* 1.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 2

- lei -

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	70.000
Utilaje	25.000
Materii prime	5.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	10.000
Casa	10.000
DATORII	17.000
Furnizori	7.000
Salarii datorate	9.000
Datorii către bugetul de stat	1.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	40.000
Rezerve	3.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări numai în datorii;
- totalul datoriilor rămâne neschimbat;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$A - (D + X - X) = C$$

Operațiunea 3.

A.G.A hotărăște majorarea capitalului social cu 2.000 lei prin încorporare rezervelor în capital.

În urma acestei operațiuni se modifică în capitalurile proprii elementul bilanțier *CAPITAL SOCIAL* care crește cu 2.000 lei și tot în capitalurile proprii elementul *REZERVE* care scade cu 2.000 lei. Mai putem scrie:

+C CAPITAL SOCIAL	2.000 lei
-C REZERVE	2.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 3

- lei -

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	70.000
Utilaje	25.000
Materii prime	5.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	10.000
Casa	10.000

DATORII	17.000
Furnizori	7.000
Salarii datorate	9.000
Datorii către bugetul de stat	1.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	42.000
Rezerve	1.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări numai în capitaluri proprii;
- totalul capitalurilor rămâne neschimbat;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$A - D = C + X - X$$

Operațiunea 4.

În baza facturii de la furnizor au loc aprovizionări cu materii prime în valoare de 30.000 lei, plata către acesta făcându-se ulterior.

În urma acestei operațiuni se modifică în activ elementul bilanțier *MATERII PRIME* care crește cu 30.000 lei și în datorii elementul *FURNIZORI* care crește cu aceeași sumă de 30.000 lei. Mai putem scrie:

+A MATERII PRIME	30.000 lei
+D FURNIZORI	30.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 4

- lei -

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	100.000
Utilaje	25.000
Materii prime	35.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	10.000
Casa	10.000
DATORII	47.000
Furnizori	37.000
Salarii datorate	9.000
Datorii către bugetul de stat	1.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	42.000
Rezerve	1.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv în activ și datorii;
- totalul activelor și datoriilor crește;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$(A + X) - (D + X) = C$$

Operațiunea 5

Se achită din contul bancar, cu ordin de plată o parte a datoriei către furnizori în sumă de 10.000 lei.

În urma acestei operațiuni se modifică în activ elementul *CONTURI LA BĂNCI* care scade cu 10.000 lei și în datorii elementul *FURNIZORI* care scade cu aceeași sumă. Mai putem scrie:

-A CONTURI LA BĂNCI 10.000 lei
 -D FURNIZORI 10.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 5

- lei -

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	90.000
Utilaje	25.000
Materii prime	35.000
Clienți	20.000
Conturi la bănci	0
Casa	10.000
DATORII	37.000
Furnizori	27.000
Salarii datorate	9.000
Datorii către bugetul de stat	1.000
CAPITALURI PROPRII	53.000
Capital social	42.000
Rezerve	1.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv în activ și datorii;
- totalul activelor și datoriilor scade;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$(A - X) - (D - X) = C$$

Operațiunea 6.

Se înregistrează subscrierea acționarilor la majorarea capitalul social cu suma de 20.000 lei .

În urma acestei operațiuni se modifică în activ elementul *DECONTĂRI CU ASOCIAȚII* care crește cu 20.000 lei și în capitalurile proprii elementul *CAPITAL SOCIAL* care crește cu aceeași sumă. Mai putem scrie:

+A DECONTĂRI CU ASOCIAȚII PRIV. CAPITALUL	20.000 lei
+C CAPITAL SOCIAL	20.000 lei

BILANȚ DUPĂ OPERAȚIUNEA 6

Denumirea elementului	Sold
ACTIV	110.000
Utilaje	25.000
Materii prime	35.000
Clienți	20.000
Decontări cu asociații privind capitalul	20.000
Conturi la bănci	0
Casa	10.000
DATORII	37.000
Furnizori	27.000
Salarii datorate	9.000
Datorii către bugetul de stat	1.000
CAPITALURI PROPRII	73.000
Capital social	62.000
Rezerve	1.000
Rezultatul exercițiului (profit)	10.000

Remarci:

- modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv în activ și capitaluri;
- totalul activelor și capitalurilor crește;
- egalitatea bilanțieră se păstrează.

$$(A + X) - D = C + X$$

Aplicații de rezolvat:

SC. Spring S.A. prezintă pe data de 1.01.N următoarea situație:

- Utilaje	30.000	- Capital social	40.000
- Materii prime	10.000	- Rezerve	10.000
- Disponibil la bancă	20.000	- Creditori diverși	2.000
- Creanțe comerciale	15.000	- Datorii comerciale	15.000
		- Datorii salariale	8.000
Total ACTIV	75.000	Total PASIV	75.000

În cursul lunii ianuarie au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. În data de 5.01.N se cumpără materii prime în valoare de 7.000 lei;
2. În data de 6.01.N se achită jumătate din datoriile comerciale;
3. În data de 7.01.N se înregistrează impozitul pe salarii în sumă de 200 lei;
4. În data de 10.01.N se achită salariile prin casierie;
5. În data de 15.01.N se încasează, prin virament, de la clienți suma de 7.000 lei;
6. În data de 17.01.N se majorează capitalul social pe seama rezervelor cu suma de 10.000 lei;
7. În data de 20.01.N se contractează un credit bancar pe termen scurt în sumă de 20.000 lei;
8. În data de 25.01.N se achită datoriile față de bugetul de stat.
9. În data de 28.01.N se plătesc datoriile față de creditorii diverși.

(timp de lucru: 40 minute)

Cerințe:

- a) Pentru fiecare operațiune economico-financiară să se precizeze tipul de modificare produs în bilanț, precum și elementele bilanțiere modificate;

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

- b) Întocmirea bilanțului contabil după fiecare operațiune economico-financiară.

2.3. Contul de profit și pierdere și performanța întreprinderii

Desfășurarea activității întreprinderilor implică o multitudine de procese economico-financiare care produc transformări cantitative și calitative asupra poziției financiare - reflectată în bilanțul contabil, precum și asupra performanțelor întreprinderii- reflectată în contul de profit și pierdere. Performanța întreprinderii este definită și măsurată frecvent prin profit și reprezentată în situațiile financiare prin structurile calitative de *venituri și cheltuieli*. Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă,

veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Veniturile și cheltuielile exercițiului sunt structurate în două mari categorii după natura lor: venituri și cheltuieli de exploatare, precum și venituri și cheltuieli financiare.

Veniturile din exploatare provin din vânzări de produse, mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii, din producția stocată, producția de imobilizări, subvenții de exploatare, alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare sunt generate de activitatea financiară precum venituri din participații sub forma dividendelor și a dobânzilor, sconturi obținute de unitate de la furnizori, diferențele favorabile de curs valutar, dobânzi de încasat, alte venituri financiare.

Cheltuielile de exploatare sunt ocazionate de activitatea curentă de producție și comercială a unității. Ele cuprind: consumuri de materii prime, materiale, amortizare, cheltuieli privind mărfurile, servicii și lucrări de la terți, utilități consumate, cheltuieli cu personalul, cu impozite și taxe, precum și alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: sconturi de decontare acordate clienților, cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar, cheltuieli privind dobânzile și alte cheltuieli financiare.

O asemenea grupare a veniturilor și cheltuielilor după natură, permite degajarea următoarelor trepte de rezultat:

$Rezultatul\ din\ exploatare = Venituri\ din\ exploatare - Cheltuieli\ de\ exploatare$

$Rezultatul\ financiar = Venituri\ financiare - Cheltuieli\ financiare$

$Rezultatul\ brut = Rezultatul\ din\ exploatare + Rezultatul\ financiar$

$Impozitul\ pe\ profit = Rezultatul\ brut \times Cota\ de\ impozit\ pe\ profit\ (în\ prezent\ 16\%)$

$Rezultatul\ net = Rezultatul\ brut - Impozitul\ pe\ profit$

Aplicații rezolvate:

Se dau următoarele elemente ale S.C. Spring S.A.:

- Cheltuieli cu materii prime.....	25.000 lei
- Cheltuieli privind mărfurile.....	65.000 lei
- Cheltuieli cu diferențe de curs valutar.....	500 lei

- Venituri din vânzarea produselor finite.....	50.000 lei
- Cheltuieli cu materiale auxiliare.....	8.200 lei
- Cheltuieli înregistrate în avans.....	8.000 lei
- Venituri din producția de imobilizări corporale.....	70.000 lei
- Venituri din imobilizări financiare.....	14.000 lei
- Cheltuieli cu materiale consumabile.....	30.000 lei
- Cheltuieli cu energia și apa.....	7.000 lei
- Venituri din prestări servicii.....	120.000 lei
- Pierderi din creanțe.....	12.000 lei
- Cheltuieli cu salariile.....	90.000 lei
- Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților.....	10.000 lei
- Cheltuieli privind activele cedate.....	9.000 lei
- Venituri din diferențe de curs valutar.....	800 lei
- Cheltuieli de întreținere și reparații.....	15.000 lei
- Venituri din studii și cercetări.....	25.000 lei
- Cheltuieli cu amortizarea	7.000 lei
- Venituri înregistrate în avans.....	12.000 lei
- Venituri din vânzarea mărfurilor.....	65.000 lei
- Cheltuieli privind asigurările și protecția socială.....	27.000 lei
- Cheltuieli privind sconturile acordate.....	300 lei
- Cheltuieli privind dobânzile.....	6.000 lei
- Cheltuieli cu impozitul pe profit.....	16.000 lei

Calculați rezultatul net.

Rezultatul din exploatare = Venituri din exploatare
 $(50.000 + 70.000 + 120.000 + 25.000 + 65.000) - \text{Cheltuieli de exploatare}$
 $(25.000 + 65.000 + 8.200 + 30.000 + 7.000 + 12.000 + 90.000 + 10.000 + 9.000 + 15.000 + 7.000 + 27.000) = 330.000 - 305.200 = 24.800 \text{ lei}$

Rezultatul financiar = Venituri financiare $(800 + 14.000) - \text{Cheltuieli financiare}$
 $(500 + 300 + 6.000) = 14.800 - 6.800 = 8.000 \text{ lei}$

Rezultatul brut = Rezultatul din exploatare + Rezultatul financiar
 $= 24.800 + 8.000 = 32.800 \text{ lei}$

Impozitul pe profit = $32.800 \times 16\% = 5.248 \text{ lei}$

Rezultatul net = Rezultatul brut – Impozitul pe profit = $32.800 \text{ lei} - 5.248 \text{ lei} = 27.552 \text{ lei}$

Aplicații de rezolvat: (timp de lucru: 15 minute)

Se dau următoarele elemente ale S.C. Spring S.A.:

- Cheltuieli cu materii prime..... 135.000 lei
- Cheltuieli privind mărfurile..... 145.000 lei
- Cheltuieli cu diferențe de curs valutar..... 700 lei

- Venituri din vânzarea produselor finite.....	500.000 lei
- Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi, penalități.....	200 lei
- Cheltuieli înregistrate în avans.....	18.000 lei
- Venituri din producția de imobilizări corporale.....	80.000 lei
- Cheltuieli cu materiale consumabile.....	130.000 lei
- Venituri din prestări servicii.....	200.000 lei
- Pierderi din creanțe.....	12.000 lei
- Cheltuieli cu salariile.....	90.000 lei
- Venituri din diferențe de curs valutar.....	800 lei
- Cheltuieli de întreținere și reparații.....	15.000 lei
- Cheltuieli cu amortizarea	7.000 lei
- Venituri din vânzarea mărfurilor.....	65.000 lei
- Cheltuieli privind asigurările și protecția socială.....	27.000 lei
- Cheltuieli privind sconturile acordate.....	300 lei
- Cheltuieli cu impozitul pe profit.....	45.000 lei

Întocmiți Contul de profit și pierdere după modelul următor:

Venituri din exploatare	
Cheltuieli din exploatare	
Profitul sau pierderea din exploatare	
Venituri financiare.....	
Cheltuieli financiare.....	
Profitul sau pierderea financiară.....	
Profitul sau pierderea brută.....	
Impozitul pe profit.....	
Profitul sau pierderea netă	

Rezumat

Pentru organizarea și conducerea contabilității ca sistem informațional de gestiune s-au conturat convenții și reguli contabile denumite „*principii contabile generale*”.

În țara noastră, în „*Reglementările contabile*” sunt prezentate următoarele principii: continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, contabilitatea de angajamente, intangibilitatea bilanțului, evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii, necompensarea, contabilizarea și prezentarea elementelor ținând seama de fondul economic al tranzacției sau angajamentului în cauză, evaluarea la cost de achiziție sau de producție, pragul de semnificație.

Prezentarea elementelor componente ale vieții economico-financiare a entității în bilanț se structurează pe categoriile de *active, datorii și capitaluri proprii*.

Un activ este definit ca o resursă controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Beneficiile economice trebuie privite ca fiind capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului, sau de a reduce ieșirile de numerar.

Datoriile reprezintă obligații actuale ale entității ce decurg din evenimente trecute și a căror decontare se așteaptă să genereze ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice. Pentru decontarea unei datorii se poate efectua plata în numerar, transferul altor active sau înlocuirea ei cu altă datorie.

Capitalul propriu reprezintă dreptul acționarilor (proprietarilor) asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor sale.

Multitudinea de tranzacții economico-financiare care se derulează într-o întreprindere produc modificări în volumul și structura elementelor de activ, capital propriu și datorii influențând mărimea posturilor din bilanț corespunzătoare. Aceste modificări, fie sub formă de creștere, fie sub formă de micșorări duc întotdeauna la menținerea în permanență a egalității bilanțiere. De asemenea, desfășurarea activității întreprinderilor implică o multitudine de procese care produc transformări cantitative și calitative nu numai asupra poziției financiare - reflectată în bilanțul contabil dar și asupra performanțelor întreprinderii - reflectată în contul de profit și pierdere. Performanța întreprinderii este definită și măsurată frecvent prin profit și reprezentată în situațiile financiare prin structurile calitative de *venituri și cheltuieli*. Veniturile și cheltuielile exercițiului sunt structurate în două mari categorii care rezultă din *activitatea de exploatare* a întreprinderii și din activitatea financiară.

Tema 3

Informația contabilă și rolul ei în contabilitate

Cuprinsul unității de învățare 3

3.1. Documentele contabile: rol, structură, clasificare

3.2. Registrele contabile

3.3. Tehnici de înregistrare și prelucrare a informației contabile

Obiectivele unității de învățare

- înțelegerea importanței documentelor în contabilitate;
- învățarea modului de completare a documentelor;
- prezentarea fluxului parcurs de informația contabilă.

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gădoi, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.
4. C. Burtescu (coordonator), *Contabilitate generală*, Editura Independența Economică, Pitești, 2008;

Țimp alocat unității de învățare: 1 oră

3.1. Documentele contabile: rol, structură, clasificare

Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile sunt prevăzute în **Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile**.

Documentele sunt acte scrise, cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul desfășurării operațiilor economice. În acest sens, Ministerul Finanțelor Publice a elaborat un nomenclator privitor la modelele registrelor și formularelor contabile tipizate specifice activității financiare și contabile.

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă obligatoriu două principii: *nici o operație economică fără document și nici o înregistrare contabilă fără document.*

Documentele contabile, fiind numeroase și având caracter complex, sunt clasificate în funcție de rolul pe care îl îndeplinesc în cadrul sistemului

informațional contabil: *documente justificative* – asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil; *documente de evidență contabilă (registre contabile)* – realizează înregistrarea și stocarea datelor în structura proprie contului și sistemului de conturi; *documente de sinteză și raportare* – centralizează și transmit informațiile.

Indiferent de categoria din care fac parte, documentele pot fi tipizate și netipizate.

a) *Documentele tipizate* se caracterizează prin conținut, formă și format unitare, stabilite de către direcția de resort din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. Ele se folosesc pentru operații cu același conținut și sunt obligatorii pentru toate entitățile economice.

b) *Documentele netipizate* nu au conținut, formă și format unitare, acestea stabilindu-se la nivelul fiecărei entități în funcție de necesitățile proprii de informare.

Documentele justificative au o aplicabilitate generală în toate lucrările de contabilitate. Ele reflectă operațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor, proceselor și surselor economice în cadrul fluxului de exploatare al entității, precum și de relațiile de drepturi și obligații generate de aceste operații. Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede în mod expres că „orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind, astfel, calitatea de document justificativ”.

Documentele justificative au o importanță deosebită întrucât:

- prin datele pe care le conțin ele fac dovada desfășurării operațiilor economice, constituind baza înregistrărilor, având o influență directă asupra exactității datelor, organizării contabilității și operativității obținerii informației contabile;

- prin intermediul lor se desfășurează controlul economic și financiar pentru protejarea averii întreprinderii, constituind mijlocul pentru descoperirea unor nereguli în gestiunea întreprinderii;

- având caracter justificativ, sunt folosite ca mijloc de probă în justiție pentru stabilirea adevărului în cazul litigiilor;

- stabilesc răspunderea materială a celor ce gestionează mijloacele economice ale întreprinderii.

Clasificarea documentelor justificative se realizează în funcție de mai multe criterii, dată fiind complexitatea operațiilor economice pe care le justifică.

a) *După modul de întocmire*, documentele justificative sunt: documente primare și documente centralizatoare.

Documentele primare sunt cele care consemnează pentru prima oară operațiile economice. *Documentele centralizatoare* sunt cele care cumulează și centralizează datele din documentele primare care cuprind operații de același fel (centralizatorul vânzărilor, centralizatorul consumurilor, borderoul achizițiilor etc.).

Acestea se pot întocmi zilnic, săptămânal, decadal, lunar și ajută la simplificarea înregistrărilor în contabilitate.

b) *După locul de întocmire*, documentele justificative sunt: documente interne și documente externe.

Documentele interne sunt cele care se întocmesc în cadrul entității, pentru operațiile economice referitoare la activitatea ei. Unele rămân în cadrul entității (bon de consum, bon de predare – transfer – restituire, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) iar altele circulă către terți, în afara entității (factura fiscală de vânzare, ordinul de plată etc.).

Documentele externe sunt cele care s-au întocmit în alte entități dar care ajung în interiorul acesteia ca urmare a relațiilor economice dintre unități (factura fiscală de la furnizor, chitanța de la furnizor, ordinul de plată de la client etc.).

c) *După regimul de tipărire și utilizare*, documentele justificative sunt: documente cu regim special și documente fără regim special.

Documentele cu regim special sunt cele pentru care există dispoziții speciale de tipărire, numerotare, utilizare, circulație și păstrare (factura fiscală, chitanța, cecul, avizul de însoțire a mărfii, monetarul etc.). Pentru aceste documente se organizează o evidență operativă specială. *Documentele fără regim special* se folosesc respectându-se normele generale de întocmire, circulație și păstrare.

d) *După funcția pe care o îndeplinesc*, documentele justificative sunt: documente de dispoziție, documente de execuție și documente mixte.

Documentele de dispoziție sunt cele prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică, precum și indicațiile necesare efectuării ei (bilet la ordin, ordin de plată, dispoziția către casierie, dispoziția de livrare etc.).

Documentele de execuție sunt cele care fac dovada executării operației consemnate (factura fiscală, chitanța, procesul – verbal de recepție etc.).

Documentele mixte reunesc caracteristicile documentelor de dispoziție și de execuție (fișa limită de consum, ordinul de deplasare etc.).

e) *În funcție de natura operațiilor pe care le reflectă*, documentele contabile se împart în: documente privind imobilizările, documente privind bunurile de natura stocurilor, documente privind mijloacele bănești și decontările, documente privind salariile și alte drepturi cuvenite salariaților, documente privind vânzările, documente de contabilitate generală.

Documentele privind imobilizările:

- procesul – verbal de recepție – document justificativ întocmit la intrarea în entitate a imobilizărilor corporale;

- registrul numerelor de inventar – document de înregistrare a imobilizărilor corporale în funcție de numărul de inventar pe care îl primesc la intrarea în entitate;

- fișa mijlocului fix – document de înregistrare a existenței și mișcării imobilizărilor corporale (se deschide câte o fișă pentru fiecare bun în parte);

- procesul – verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe / de declasare a unor bunuri materiale – document justificativ întocmit la ieșirea imobilizărilor corporale din entitate, prin casare și dezmembrare.

Documentele privind bunurile de natura stocurilor:

- nota de recepție și constatare de diferențe – document justificativ întocmit la intrarea stocurilor în entitate;
- bonul de consum – document justificativ întocmit la ieșirea bunurilor din entitate prin consum în procesul de producție;
- bonul de predare – transfer – restituire – document justificativ întocmit la obținerea din fabricație a produselor, la transferul sau la restituirea la magazie a unor active circulante;
- fișa de magazie – document de înregistrare la magazie a existenței și mișcării stocurilor (se deschide pentru fiecare stoc în parte);
- fișa de cont analitic pentru valori materiale – document de înregistrare la contabilitate a existenței și mișcării stocurilor (se deschide pentru fiecare stoc în parte);
- fișa de evidență a obiectelor de inventar în folosință – document de înregistrare la contabilitate a existenței și mișcării materialelor de natura obiectelor de inventar (se deschide pentru fiecare stoc în parte);
- lista de inventariere – document justificativ pe baza căruia se înregistrează diferențele la inventariere; conține informații privind stocurile scriptice și faptice;
- registrul stocurilor – document de înregistrare a stocurilor, grupate în funcție de destinația lor.

Documentele privind mijloacele bănești și decontările:

- chitanța – document justificativ al operațiunilor de încasări / plăți în numerar;
- dispoziția de plată/încasare către casierie – document justificativ pentru operațiuni de încasări și plăți prin casierie;
- registrul de casă – document de înregistrare în care se înscriu toate încasările și plățile zilnice cu numerar;
- ordinul de plată – document justificativ pentru operațiuni de încasări și plăți prin contul curent;
- extrasul de cont – document de înregistrare în care se înscriu toate încasările și plățile efectuate prin contul curent pe parcursul unei zile; se întocmește de către bancă.

Documentele privind salariile și alte drepturi de personal:

- statul de salarii – document justificativ pe baza căruia se înregistrează datoriile salariale și datoriile sociale aferente;
- lista de avans chenzinal – document justificativ pe baza căruia se efectuează plata avansului chenzinal;
- ordinul de deplasare – document justificativ pentru plățile efectuate de către salariatul care se află în deplasare.

Documentele privind vânzările:

- factura fiscală – documente justificative pe baza cărora se înregistrează vânzările de bunuri, prestările de servicii, executările de lucrări;

- avizul de însoțire a mărfii – document justificativ care circulă cu bunurile și pe baza căruia se fac înregistrări în contabilitate, urmând să se întocmească factura;
- monetarul – document justificativ care centralizează vânzările zilnice de mărfuri în unitățile cu amănuntul.

Documente de contabilitate generală:

- nota de contabilitate (nota contabilă) – document de înregistrare a unor operațiuni economice pentru care nu se întocmesc documente justificative;
- jurnalul de cumpărări – document de înregistrare care asigură evidența operativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiilor de cumpărare de bunuri și servicii;
- jurnalul de vânzări – document de înregistrare care asigură evidența operativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiilor de vânzări de bunuri și servicii;
- fișa de cont pentru operații diverse – document de evidență a existenței și mișcării fiecărui element bilanțier;
- documentul cumulativ – document care servește la centralizarea documentelor primare, obținându-se documentele centralizatoare;
- balanța de verificare – document contabil de sinteză care centralizează toate informațiile înregistrate în conturi pe o anumită perioadă de timp (de regulă, lunar).

Întocmirea documentelor justificative se realizează, în principiu, la locul de muncă în cadrul căruia se produce operația economică sau participă la desfășurarea ei. Completarea se face manual sau cu tehnică de calcul.

Prelucrarea documentelor justificative constă în efectuarea mai multor operații necesare pregătirii acestora pentru înregistrarea în contabilitate: sortarea și gruparea documentelor pe operații, exprimarea în etalon monetar a mărimii operațiilor economice, cumularea mai multor documente justificative și obținerea documentelor centralizatoare, verificarea și înregistrarea în contabilitate.

Cu privire la **verificare**, trebuie menționat că aceasta vizează forma, calculele și fondul. *Verificarea formei* are ca scop să constate dacă s-a utilizat documentul justificativ corespunzător operației economice efectuate, dacă s-au respectat normele de întocmire, dacă s-au completat toate spațiile, dacă este întocmit clar, citeț, fără corecturi, dacă este semnat de persoanele în drept. *Verificarea aritmetică* are în vedere verificarea cantităților, calculelor, a sumelor înscrise în documente.

Verificarea de fond constă în verificarea *realității* (dacă operația consemnată este reală și dacă a avut loc), a *necesității* (dacă operația consemnată este utilă entității), a *oportunității* (dacă operația consemnată s-a efectuat în momentul potrivit) și a *legalității* (dacă operația consemnată a respectat legislația în vigoare).

Corectarea erorilor constatate la întocmirea și verificarea documentelor justificative se realizează prin tăierea cu o linie orizontală a textului sau sumei greșite, în toate exemplarele, și scrierea deasupra a textului sau sumei corecte. Corectura trebuie să se confirme prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se data efectuării acesteia. Există, însă,

documente justificative în care nu sunt admise corecturi, orice eroare ducând la întocmirea unui nou document. Acestea sunt documentele justificative privind mijloacele bănești (primirea, justificarea, eliberarea numerarului), listele de inventariere ș.a. Documentele eronate se anulează, păstrându-se la cotorul carnetului, fără a fi detașate.

În vederea înregistrării în contabilitate, trebuie efectuată *analiza și contarea documentelor justificative*. Contarea documentelor constă în indicarea simbolurilor conturilor sintetice și analitice debitoare și creditoare. Înregistrările se fac *cronologic*, respectându-se succesiunea documentelor, după data de întocmire sau de intrare în unitate, și *sistematic* în registrele deschise pe feluri de conturi. Înregistrările se realizează document cu document sau pe baza documentelor centralizatoare, utilizându-se din ce în ce mai mult, în prezent, mijloace de prelucrare automată a datelor.

Pentru a-și îndeplini rolul în cadrul sistemului informațional contabil, documentele justificative trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt între momentul întocmirii sau intrării lor în entitate și cel al arhivării lor. „Traseul” care trebuie parcurs de documente în cadrul entității trebuie bine stabilit, cu o anumită succesiune a opririlor și staționărilor la diferitele compartimente. Operativitatea **circulației documentelor justificative** impune respectarea unui grafic de circulație care cuprinde: documentele ce trebuie întocmite în fiecare compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare, compartimentele la care se transmit etc.

Punctul final al circulației este **păstrarea documentelor justificative**, care constă în clasarea și arhivarea acestora.

Teste de evaluare (timp de lucru: 5 minute)

1. Ce înțelegeți prin verificarea formei unui document?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Ce înțelegeți prin verificarea fondului unui document?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3.2. Registrele contabile

Datele consemnate în documentele justificative sunt înregistrate și grupate în ordine cronologică în registrele contabile. Acestea se prezintă sub forma unor caiete (legate), fișe sau situații și listări informatice ale căror conținut și formă corespund scopului pentru care se țin.

Ca și componente ale sistemului informațional contabil, registrele contabile reprezintă documente cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice, furnizând informații privind starea și mișcarea elementelor bilanțiere.

În contabilitate se impune utilizarea obligatorie a următoarelor registre: Registrul-jurnal, Registrul Cartea mare și Registrul-inventar.

Registrul-jurnal și registrul-inventar se numerotează, se șnuruiesc, se parafează și se înregistrează la organul fiscal teritorial pe raza căruia este înscrisă entitatea. Prin urmare, pot fi admise ca probă în cazul litigiilor dintre entități, în cazul falimentului etc.

Registrul-jurnal este un document de înregistrare obligatoriu, folosit pentru consemnarea operațiilor în ordinea efectuării lor în timp. Importanța sa constă, pe de o parte, în cunoașterea mișcării valorice a operațiilor pe o anumită perioadă de timp și, pe de altă parte, în justificarea înregistrărilor în contabilitatea sistematică. Registrul-jurnal are caracter unic pentru toți agenții economici, în el consemnându-se toate operațiile efectuate într-o anumită perioadă de timp.

Registrul Cartea mare este un document de înregistrare obligatoriu în care se înregistrează și se grupează operațiile economice în funcție de natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea efectuării lor în timp (cronologic). Astfel, registrul Cartea mare este utilizat pentru înregistrarea sistematică a existenței și mișcării tuturor elementelor bilanțiere. Cu alte cuvinte, fiecare operație trebuie înregistrată în două registre distincte: cronologic în Registrul – jurnal și sistematic în registrul Cartea mare.

Cel mai utilizat tip de registru Carte mare este **fișa de cont pentru operații diverse**, folosită pentru evidența conturilor sintetice dar și a unor conturi analitice, cu evidență numai valorică (furnizori, clienți, debitori etc.).

Pentru conturile analitice a căror evidență se ține cantitativ – valoric (materii prime, produse finite, mărfuri etc.), registrul Cartea mare se prezintă sub forma **fișei de cont analitic pentru valori materiale**. Față de fișa de cont pentru operații diverse, aceasta conține și informații privind cantitățile de bunuri (intrări, ieșiri și stoc).

Tot pentru bunurile materiale a căror evidență se ține cantitativ, trebuie să se întocmească la magazie un alt fel de registru Cartea mare, respectiv **fișa de magazin**. Aceasta conține doar informații cantitative despre stocurile respective, nu și informații valorice. La sfârșitul fiecărei luni se verifică dacă datele cantitative

înscrise în fișa de magazie concordă cu cele din fișa de cont analitic pentru valori materiale.

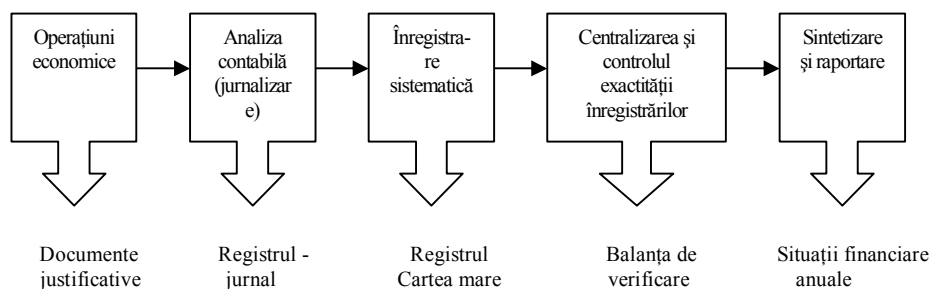
Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu, care servește la înregistrarea anuală și gruparea rezultatelor inventarierii elementelor entității și ca probă în litigii. Se întocmește la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și în procesul – verbal de inventariere, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi.

Registrul-inventar se întocmește la compartimentul financiar – contabil. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Se arhivează la compartimentul în care s-a întocmit, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii sale.

3.3. Tehnici de înregistrare și prelucrare a informației contabile

În urma prelucrării contabile a datelor și informațiilor conținute în documentele primare, se obțin noi date și informații care marchează fază cu fază întregul ciclu de prelucrare.

Etapile de prelucrare a informațiilor contabile pot fi sintetizate astfel:



Tehnicile de înregistrare și prelucrare a informațiilor contabile privind starea și mișcarea elementelor bilanțiere, după anumite reguli, dau naștere la un sistem de formulare, corelate între ele, concretizate prin **forma de contabilitate**.

Se cunosc mai multe forme de organizare a contabilității:

- **forma de contabilitate clasică sau pe jurnal unic** este specifică entităților mici, în cadrul cărora volumul operațiilor efectuate este redus.
- **forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple** utilizată în condițiile unui volum mare de activitate unde apare necesitatea diviziunii muncii contabile și, implicit, utilizarea mai multor registre contabile.
- **forma de contabilitate maestru – șah sau pe conturi corespondente**: specific acestei tehnici de prelucrare a informațiilor contabile este dezvoltarea pe conturi corespondente atât a rulajului debitor, cât și a rulajului creditor al fiecărui cont sintetic.
- **forma de contabilitate informatizată** presupune utilizarea tehnicii de calcul

pentru înregistrarea și prelucrarea informațiilor contabile. Ciclul contabil de prelucrare a datelor pornește de la culegerea datelor din documentele justificative, întocmirea formulei contabile pe baza acestora clădindu-se întregul sistem de prelucrare și stocare a datelor.

Pe baza datelor introduse în program se editează automat registrul – jurnal pentru evidența cronologică și registrul Cartea mare pentru evidența sistematică. După prelucrarea automată a datelor, se editează și balanța de verificare sintetică. În plus mai pot fi listate și alte formulare contabile care au caracter obligatoriu: jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări, registrul de casă, decontul de TVA, declarații privind impozitele și taxele etc.

În funcție de complexitatea activității și performanțele programului de contabilitate utilizat, informațiile din documentele justificative pot fi înregistrate mai întâi în evidența analitică, după care, printr-o anumită comandă se pot transmite direct către registrul – jurnal, pentru înregistrarea automată în evidența sintetică. Astfel, la sfârșitul lunii se obțin concomitent și balanțele de verificare analitice. Unele programe de contabilitate editează automat chiar și situațiile financiare anuale.

Pentru aplicarea cu succes a formei de contabilitate informatică este necesar ca operatorul să aibă cunoștințele necesare pentru utilizarea programului informatic, să cunoască modul în care se introduc datele, comenzile de prelucrare a informațiilor dar și editarea situațiilor de ieșire. Însă, mai întâi de toate, utilizatorul trebuie să își însușească logica înregistrărilor contabile. Pe de o parte, după cum s-a menționat anterior, datele de intrare în program sunt constituite din formulele contabile, care trebuie cunoscute foarte bine. Ele sunt elaborate după analiza și contarea documentelor justificative, cu ajutorul cunoștințelor de contabilitate, dobândite prin efort intelectual și foarte multă muncă individuală. Dacă înregistrările sunt incorecte, atunci și informațiile prelucrate vor fi tot incorecte iar situațiile de ieșire (balanța de verificare, situațiile financiare anuale) vor fi eronate. Pe de altă parte, utilizatorul trebuie să dețină acele cunoștințe care să îl ajute să exercite judecăți contabile, raționamentul profesional și, nu în ultimul rând, să interpreteze informațiile prelucrate informatizat. Deci, să nu uităm că tehnica electronică de calcul ne oferă sprijin în prelucrarea rapidă a informațiilor contabile dar nu și în știința contabilității!

Rezumat

Documentele sunt acte scrise, cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul înfăptuirii operațiilor economice.

Documentele contabile, fiind numeroase și având caracter complex, sunt clasificate în funcție de rolul pe care îl îndeplinesc în cadrul sistemului informațional contabil: *documente justificativ*, care asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil; *documente de evidență contabilă (registre contabile)*, care realizează înregistrarea și stocarea datelor în structura proprie contului și sistemului de conturi; *documente de sinteză și raportare*, care centralizează și transmit informațiile.

În funcție de natura operațiilor pe care le reflectă, documentele contabile se împart în: documente privind imobilizările, documente privind bunurile de natura stocurilor, documente privind mijloacele bănești și decontările, documente privind salariile și alte drepturi cuvenite salariaților, documente privind vânzările, documente de contabilitate generală.

Ca și componente ale sistemului informațional contabil, **registrele contabile** reprezintă documente cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice, furnizând informații privind starea și mișcarea elementelor bilanțiere.

În contabilitate se impune utilizarea obligatorie a următoarelor registre: Registrul-jurnal, Registrul Cartea mare și Registrul-inventar.

Tehnicile de înregistrare și prelucrare a informațiilor contabile privind starea și mișcarea elementelor bilanțiere, după anumite reguli, dau naștere la un sistem de formulare, corelate între ele, concretizate prin **forma de contabilitate**. Sistemul contabil al întreprinderii a adoptat următoarele forme de contabilitate: *forma clasică* sau pe jurnal unic, *forma centralizată* sau pe jurnale multiple, *forma maestru-șah* sau pe conturi corespondente, *forma informatizată*. Fiecare formă de contabilitate se distinge printr-o anumită structură a registrelor contabile utilizate și printr-o tehnică specifică de înregistrare cronologică și sistematică.

Unitatea de învățare 4

Măsurare și evaluare în contabilitate

Cuprinsul unității de învățare 4:

- 4.1. Definire, conținut și principiile evaluării**
- 4.2. Criterii și baze de evaluare în contabilitate**
- 4.3. Forme și reguli de evaluare în contabilitate**

Obiectivele unității de învățare:

- înțelegerea conceptului de evaluare și importanța acestuia în contabilitate;
- familiarizarea cu bazele de evaluare întâlnite în teoria și practica de specialitate;
- înțelegerea momentelor și formelor de evaluare.

Timp alocat unității de învățare: 1 oră

Bibliografie recomandată:

1. Manea Cristina Lidia și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Jalbă Luminița, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

4.1 Definire, conținut și principiile evaluării

Evaluarea este unul din procedeele metodei contabilității prin care se realizează obiectul său de studiu, și a apărut tocmai din nevoia de a exprima totalitatea elementelor de activ, datorii și capital propriu, precum și a proceselor economice derulate de entitatea economică într-o anumită perioadă, cu ajutorul banilor, indiferent de moneda folosită de fiecare stat.

Evaluarea este procedeul prin care se realizează cuantificarea și măsurarea în expresie bănească a existenței, mișcării și transformării patrimoniului unei entități economice. Sunt exprimate valoric, și deci evaluate, bunurile materiale, creanțele, obligațiile, cheltuielile, veniturile și rezultatele financiare, precum și toate fenomenele economice care se înregistrează în contabilitate. Sec 2.4

Evaluarea este foarte importantă deoarece asigură:

- măsurarea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii, gruparea și sistematizarea în formă bănească în vederea înregistrării lor în conturi;
- calcularea indicatorilor economico-financiari în vederea realizării funcțiunii de informare a contabilității;
- aplicarea unor metode moderne de calculație a costurilor, de verificare și control prin intermediul bilanțelor de verificare și de generalizare a informațiilor contabile prin bilanțul contabil;
- realizarea procesului decizional în cadrul managementului unităților economice prin furnizarea de informații și indicatori în expresie valorică de către contabilitate;

Conținutul evaluării constă în determinarea valorică prin înmulțirea cantităților privind elementele bilanțiere cu prețurile, tarifele sau costurile.

La efectuarea evaluării trebuie să se respecte următoarele **principii**:

a) **Principiul costului istoric** impune ca elementele bilanțiere să fie evaluate la valoarea contabilă de intrare care rezultă din documentele justificative.

b) **Principiul stabilității unității monetare** pornește de la premisa că o economie este stabilă și, ca urmare unitatea monetară are stabilitate.

c) **Principiul stabilirii obiectului evaluării**, presupune ca elementele bilanțiere care formează obiectul evaluării să fie delimitate după anumite caracteristici proprii elementelor respective. Astfel, în cazul imobilizărilor care prezintă caracteristici proprii ce diferă de la un mijloc fix la altul, evaluarea se face după metoda analitică adică individual, pe fiecare obiect, în timp ce la activele circulante materiale (materii prime și materiale, produse, mărfuri, etc.) evaluarea se face după metoda sintetică care presupune gruparea mijloacelor cu caracteristici asemănătoare și cuantificarea lor valorică o singură dată. Desemenea, pentru bunurile vândute terților se evaluează cu ajutorul prețurilor de vânzare, iar dacă bunurile se utilizează intern în unitate evaluarea sa face cu ajutorul costurilor de producție.

d) **Principiul valorii reale, juste**, presupune ca evaluarea elementelor bilanțiere să se facă la valoarea reală justă care este valoarea de utilitate a acestora la momentul respectiv. Această valoare de utilitate se determină în funcție de starea fizică a bunurilor respective, amplasarea și utilitatea lor precum și de prețul pe piață a unor bunuri asemănătoare. În cazul creanțelor și datoriilor valoarea de utilitate se stabilește funcție de valoarea probabilă care se va încasa, respectiv care va trebui plătită.

e) **Principiul alegerii formei de evaluare**, corespunzător scopului urmărit, presupune ca evaluarea operațiunilor în contabilitatea curentă să se facă la costuri de producție efective, iar pentru evaluările periodice să se utilizeze valoarea actuală la prețul zilei.

f) **Principiul prudenței**, presupune ca la evaluarea patrimoniului să se ia în considerație eventualele deprecieri, riscuri și pierderi posibile de a se realiza ca urmare a activității desfășurate. Potrivit acestui principiu de evaluare nu se permite

supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor sau subevaluarea cheltuielilor și a elementelor de pasiv.

g) **Principiul continuității**, presupune să existe o continuitate în aplicarea normelor și regulilor utilizate în cursul unui exercițiu financiar și de la un exercițiu la altul, asigurând prin aceasta comparabilitatea datelor contabile.

Efectuarea evaluării ca procedeu al metodei contabilității are în vedere trei componente: obiectul evaluării, etalonul monetar ca unitate de măsură și prețul.

Teste de evaluare:

1. Care este semnificația conceptului de evaluare în contabilitate? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2. De ce este importantă evaluarea pentru contabilitate? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3. În ce constă principiul valorii juste? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

4.2. Criterii și baze de evaluare în contabilitate

În teoria și practica de contabilitate, s-au conturat trei criterii cu privire la evaluarea fluxurilor și stocurilor de active, capital propriu și datorii, cheltuieli-venituri:

- valoarea de utilitate sau valoarea reală (corectă, justă);
- valoarea de piață;
- timpul.

Potrivit primului criteriu, **valoarea de utilitate**, se consideră că valoarea trebuie să reprezinte “costul” sau “sacrificiul” consimțit pentru a duce bunul respectiv în întreprindere sau ceea ce ar aduce bunul respectiv dacă l-am utiliza în întreprindere sau l-am vinde pe piață. Valoarea de utilitate mai poate fi privită și prin prisma “pierderii” sau “sacrificiului” pe care l-ar suporta o entitate economică dacă ar fi depozitată de bunul respectiv.

În reglementările contabile din România, prin articulare la Standardele Internaționale de Contabilitate, **valoarea justă** reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare⁶⁶.

Valoarea de piață este valoarea (prețul) ce se poate obține din vânzarea – cumpărarea bunurilor.

Timpul se referă la momentul în care are loc evaluarea, în trecut, în prezent sau în viitor.

Determinarea bazei de măsurare, utilizată pentru înregistrarea activelor în evidențele contabile, a reprezentat și reprezintă încă una din problemele cele mai dificile ale contabilității. În practica și teoria contabilă sunt întâlnite mai multe baze de măsurare: costul istoric; costul curent; valoarea realizabilă; valoarea actualizată; valoarea justă; **Costul istoric** reprezintă valoarea reală din momentul intrării activelor și creării datoriilor. Sub aspectul valoric reprezintă “sacrificiul” făcut pentru aducerea bunului respectiv în cadrul entității economice la data sa de intrare.

Costul curent sau de înlocuire se identifică cu costul pe care întreprinderea îl acceptă pentru a dobândi, la nivelul valorii actuale, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării. În ceea ce privește activele costul curent reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar care ar trebui plătită pentru achiziționarea în prezent a unui bun similar de pe piață.

Valoarea realizabilă reprezintă valoarea pe care întreprinderea ar primi-o dacă ar vinde bunul respectiv pe piață, valoare din care se scad costurile aferente vânzării.

⁶⁶ O.M.F.P. 1802/2014, pct.106, alin. (3).

Valoarea actualizată sau valoarea capitalizată reprezintă o estimare la timpul prezent a valorii în funcție de beneficii viitoare ce apar în desfășurare normală a activității adică aducerea la zi a unei valori care devine disponibilă mai târziu.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cazul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. În același timp valoarea justă corespunde și valorii de piață care desemnează prețul pe care ar putea să-l obțină vânzătorul (sau pe care ar accepta să-l plătească cumpărătorul) pentru un bun pe o piață activă.

Dintre cele cinci baze de evaluare întâlnite în teoria și practica de specialitate cele mai reprezentative sunt *costul istoric* și *valoarea justă*.

Teste de evaluare:

1. Care sunt criteriile ce s-au conturat cu privire la evaluarea fluxurilor și stocurilor de active, capitaluri proprii, datorii, cheltuieli-venituri? **(timp de lucru: 7 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Care sunt cele mai întâlnite baze de evaluare și în ce constă fiecare? **(timp de lucru: 7 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Care dintre bazele de evaluare prezentate mai sus o considerați a fi mai potrivită în contextul actual al economiei naționale? Argumentați alegerea făcută. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

4.3. Forme și reguli de evaluare în contabilitate

Potrivit regulilor generale de evaluare, prevăzute în O.M.F.P. 1802/2014, bunurile sunt evaluate și înregistrate utilizând valorile adecvate momentului în care are loc evaluarea. Elementele prezentate în cadrul situațiilor financiare anuale se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție și al costului de producție.

Momentele evaluării sunt:

- evaluarea la intrarea în unitate a bunului;
- evaluarea la ieșirea din unitate;
- evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț;

1. Evaluarea la data intrării în entitatea economică se bazează pe costul istoric calculat pe baza documentelor justificative care devine valoare contabilă de intrare sau valoare la prima înregistrare, astfel:

- **activele** sunt cuantificate la costul istoric (cost de achiziție, cost de producție, valoare de aport, valoare de utilitate, valoare justă);

- **datoriile** sunt evaluate la valoarea istorică (valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau valoarea care se așteaptă a fi plătită în numerar sau echivalente de numerar la decontarea datoriei);

- **veniturile** sunt cuantificate prin corespondență, atunci când sunt realizate, la nivelul valorilor de intrare ale activelor care s-au majorat sau la nivelul valorilor de ieșire ale datoriilor care au scăzut;

- **cheltuielile** sunt evaluate prin corespondență, atunci când sunt recunoscute, la nivelul valorilor de ieșire ale activelor care au scăzut sau al valorilor de intrare ale datoriilor care s-au majorat;

Când se evaluează un bun economic intrat în întreprindere reglementările contabile prevăd că se utilizează valori diferite în funcție de modalitatea de dobândire a bunului respectiv. Astfel:

a) În cazul *bunurilor cumpărate (procurate cu titlu oneros)* valoarea de înregistrare este **costul de achiziție** care este superior prețului, deoarece include prețul de cumpărare, taxele fiscale nerecuperabile și cheltuielile

accesorii legate de intrarea sau punerea în stare de utilitate a bunului evaluat.

Relația de calcul a costului de achiziție este următoarea:

$$\begin{aligned} & \bullet \text{ Preț de cumpărare} \\ & + \text{ Cheltuieli de transport- aprovizionare facturate de furnizor} \\ & + \text{ Taxe nerecuperabile (taxe vamale, accize, comisioane vamale,} \\ & \text{ taxa pe valoarea adăugată pentru societățile comerciale neplătitoare de} \\ & \text{ TVA)} \\ & + \text{ Cheltuielile de manipulare, punere în funcțiune, probe și} \\ & \text{ încercări} \\ & - \text{ Reducerile comerciale primite (rabaturi, remize, risturnuri)} \\ \hline & = \text{Cost de achiziție} \end{aligned}$$

b) În cazul bunurilor *produse de entitate*, valoarea de intrare este **costul de producție** care cuprinde cheltuielile directe (cu materialele directe, cu salariile muncitorilor direct productivi) și cota de cheltuieli indirecte, rațional inclusă în costul produsului.

Relația de calcul a costului de producție este prezentată în continuare:

$$\begin{aligned} & \bullet \text{ Costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate} \\ & + \text{ Costul manoperei (salariile personalului direct productiv)} \\ & + \text{ Cota de cheltuieli indirecte de producție repartizate rațional asupra} \\ & \text{ produsului} \\ & + \text{ Cheltuielile cu dobânzile la creditele bancare contractate pentru} \\ & \text{ derularea procesului de producție, aferente perioadei pentru care se} \\ & \text{ calculează costul de producție} \\ \hline & = \text{Cost de producție} \end{aligned}$$

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă nu se includ în costurile de producție. Pot fi incluse dobânzile aferente perioadei de fabricație, în cazul bunurilor materiale și lucrărilor cu ciclu lung de fabricație.

c) Pentru bunurile reprezentând *aport la capitalul social*, valoarea de intrare este *valoarea de aport*, stabilită în urma evaluării. Stabilirea valorii de aport este influențată de mai mulți factori:

- titlul juridic sub care sunt aduse în unitate bunurile (dacă bunurile sunt aduse în proprietate sau se transmite numai folosința lor);
- starea bunurilor, apreciată prin prisma uzurii fizice sau morale.

d) Bunurile *primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar*, au ca valoare de înregistrare *valoarea justă*.

În funcție de specificul activității, pentru evaluarea stocurilor intrate mai poate fi folosită metoda *costului standard*. Costul standard este calculat anterior realizării proceselor, activităților sau realizării produselor la care se referă, prin luarea în calcul a nivelurilor normale ale materialelor, manoperei și eficienței

capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente.

La intrarea în întreprindere, bunurile sunt înregistrate în contabilitate la următoarele valori:

- costul de achiziție, pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, în cazul bunurilor obținute în regie proprie;
- valoarea de aport, pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;
- valoarea justă, în cazul bunurilor primite cu titlul gratuit sau constatate plus la inventar;

2. Evaluarea la ieșirea din entitate sau la darea în consum

Bunurile iesite din unitate sau din depozite (prin vânzare, distrugeri, lipsă la inventar, etc., sau cu prilejul eliberării în consum) sunt evaluate și scăzute din gestiune la valoarea lor de intrare denumită și valoare contabilă.

În cazul bunurilor fungibile (confundabile) care au valori contabile de intrare diferite (prețuri unitare diferite) și nu există posibilitatea identificării valorilor de intrare, evaluarea la ieșire se poate face după mai multe metode de evaluare:

- metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO);
- metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO);
- metoda costului mediu ponderat (CMP).

a) Metoda primul intrat – primul ieșit „FIFO” (first input – first output), presupune să se atribuie primei ieșiri costul de achiziție al primei intrări sau a primului lot intrat iar, după epuizarea acestuia, evaluarea se face la costul de achiziție al următorului intrat sau lot în ordine cronologică.

În perioadă de inflație această metodă nu este indicată deoarece conduce la înregistrarea unor costuri minime și la obținerea unui profit mai mare decât cel real, obligând unitatea să plătească un impozit pe profit mai mare.

b) Metoda ultimul intrat – primul ieșit „LIFO” (last input – first output) presupune ca bunurile ieșite din gestiune să se evalueze la costul de achiziție al ultimei intrări, deci în ordine inversă intrărilor. Pe măsura epuizării ultimului lot, bunurile ce se eliberează din gestiune se evaluează la prețul de achiziție al penultimului lot aprovizionat și operația se continuă în ordinea inversă intrărilor.

De reținut!

În perioada de inflație, utilizarea acestei metode produce un efect invers față de metoda „FIFO” în sensul că are loc o micșorare a profitului real, ceea ce asigură unele rezerve interne pentru unitate.

c) Metoda costului mediu ponderat (CMP) constă în calcularea prețului mediu ponderat după fiecare intrare sau numai lunar, după relațiile:

$$CMP = \frac{V_{Si} + V_i}{Q_{Si} + Q_i}, \text{ unde:}$$

V_{Si} = valoarea soldului inițial;

V_i = valoarea intrărilor;

Q_{Si} = cantitatea soldului inițial;

Q_i = cantitatea intrărilor;

Valoarea bunurilor iesite = CMP x cantitatea ieșită;

Prin utilizarea acestei metode se realizează un echilibru între valorile de intrare și cele de ieșire, precum și pentru ceea ce rămâne disponibil în stoc.

d) Metoda costului standard, presupune stabilirea unui preț unic de înregistrare a ieșirilor pe baza prețurilor medii ale grupelor sau categoriilor de bunuri în cauză. Diferențele între prețurile standard și cele de achiziție sau de producție, după caz, se înregistrează în contabilitate în mod distinct și ulterior se repartizează în mod proporțional asupra bunurilor ieșite din gestiune și asupra celor rămase în stoc, cu ajutorul unor coeficienți de repartizare.

De reținut!

În condițiile unei fluctuații mari a prețurilor de achiziție utilizarea metodei costului standard nu prezintă avantaje pentru societate deoarece estimarea prețurilor de înregistrare pe durata unui an are un grad mare de probabilitate, iar diferențele de preț ce apar sunt de asemenea mari.

Aplicație rezolvată:

Pe data de 1 iulie 2016 stocul inițial de materii prime – „zahăr” este de 200 kg la prețul de 3 lei / kg. În cursul lunii iulie au loc următoarele operațiuni economico – financiare:

- 05.07.2016 intrare 350 kg la 3,10 lei / kg;
- 08.07.2016 ieșire 270 kg;
- 13.07.2016 intrare 50 kg la 3,5 lei/kg;
- 18.07.2016 ieșire 250 kg;
- 22.07.2016 ieșire 70kg;
- 25.07.2016 intrare 300 kg la 3,2lei/kg;
- 28.07.2016 ieșire 150 kg;

Precizați care este valoarea ieșirilor din data de 28.07.2016 și valoarea stocului final folosind procedeele:

- a) FIFO (primul intrat-primul ieșit);
- b) LIFO (ultimul intrat-primul ieșit);
- c) CMP;

Rezolvare:

a) Metoda FIFO (primul intrat-primul ieșit)

Valoarea ieșirilor din data de 08.07.2016 (270 kg) se va calcula astfel:
 $(200\text{kg} \times 3\text{lei/kg} + 70\text{ kg} \times 3,10\text{ lei/kg}) = 817\text{ lei}$

Stocul rămas este format din: $280\text{kg} \times 3,10\text{ lei/kg}$, deoarece din cele 350kg s-au luat 70kg; intrarea din 05.07.2016

$50\text{ kg} \times 3,5\text{ lei/kg}$, intrarea din data de 13.07.2016;

Valoarea ieșirilor din data de 18.07.2016 (250 kg) se va calcula astfel:
 $250\text{kg} \times 3,10\text{lei/kg} = 775\text{ lei}$

Stocul rămas este format din: $30\text{kg} \times 3,10\text{lei/kg}$, deoarece din cele 280kg s-au luat 250kg; intrarea din 05.07.2016

$50\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg}$, intrarea din data de 13.07.2016;

Valoarea ieșirilor din data de 22.07.2016 (70 kg) se va calcula astfel:
 $(30\text{kg} \times 3,10\text{lei/kg} + 40\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg}) = 233\text{lei}$;

Stocul rămas este format din: $10\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg}$, deoarece din cele 50kg s-au luat 40kg; intrarea din 13.07.2016

$300\text{kg} \times 3,2\text{lei/kg}$, intrarea din data de 25.07.2016;

Valoarea ieșirilor din data de 28.07.2008 (150 kg) se va calcula astfel:
 $(10\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg} + 140\text{kg} \times 3,2\text{lei/kg}) = 483\text{lei}$;

Valoarea stocului final este de $160\text{kg} \times 3,2\text{lei/kg} = 512\text{lei}$; deoarece din cele 300kg s-au luat 140kg

b) Metoda LIFO (ultimul intrat-primul ieșit)

Valoarea ieșirilor din data de 08.07.2016 (270 kg) se va calcula astfel: $270\text{ kg} \times 3,1\text{lei/kg} = 837\text{ lei}$;

Stocul rămas este format din: $200\text{kg} \times 3\text{lei/kg}$, stocul inițial;

$80\text{kg} \times 3,1\text{lei/kg}$, deoarece din cele 350kg s-au luat 270kg; din data 05.07.2016;

$50\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg}$, intrarea din data de 13.07.2016;

Valoarea ieșirilor din data de 18.07.2016 (250 kg) se va calcula astfel:
 $(50\text{kg} \times 3,5\text{lei/kg} + 80\text{kg} \times 3,1\text{lei/kg} + 120\text{kg} \times 3\text{lei/kg}) = 783\text{lei}$;

Stocul rămas este format din: $80\text{kg} \times 3\text{lei/kg}$, stocul inițial, deoarece din cele 200kg s-au luat 120kg;

Valoarea ieșirilor din data de 22.07.2016 (70 kg) se va calcula astfel:
 $70\text{kg} \times 3\text{lei/kg} = 210\text{lei}$;

Stocul rămas este format din: $10\text{kg} \times 3\text{lei/kg}$, stocul inițial, deoarece din cele 80kg s-au luat 70kg;

$300\text{kg} \times 3,2\text{lei/kg}$, intrarea din data de 25.07.2016;

Valoarea ieșirilor din data de 28.07.2016 (150 kg) se va calcula astfel: $150\text{ kg} \times 3,2\text{lei/kg} = 480\text{ lei}$;

Valoarea stocului final este de: $150\text{kg} \cdot 3,2\text{lei/kg} + 10\text{kg} \cdot 3\text{lei/kg} = 510\text{lei}$;

c) Metoda CMP

$$\text{CMP} = \frac{V_{\text{Si}} + V_{\text{i}}}{Q_{\text{Si}} + Q_{\text{i}}},$$

CMP=

$$\frac{(200\text{kg} \cdot 3\text{lei/kg}) + (350\text{kg} \cdot 3,10\text{lei/kg} + 50\text{kg} \cdot 3,5\text{lei/kg} + 300\text{kg} \cdot 3,2\text{lei/kg})}{200\text{kg} + 350\text{kg} + 50\text{kg} + 300\text{kg}} =$$

3,133lei/kg;

Valoarea ieșirilor din data de 28.07.2016 (150 kg) se va calcula

astfel: $150\text{kg} \cdot 3,133\text{lei/kg} = 469,95\text{ lei}$

Valoarea stocului final este de: $160\text{kg} \cdot 3,133\text{lei/kg} = 501,28\text{ lei}$;

Rezultatele obținute sunt prezentate în tabelul următor:

Explicația	FIFO	LIFO	CMP
Valoarea ieșirilor din data de 28.07.2016	483lei	480 lei;	469,95 lei
Valoarea stocului final	512lei	510lei;	501,28 lei;

4. Evaluarea elementelor bilanțiere la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

La inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, evaluarea se face la valoarea actuală, denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței. În momentul stabilirii valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare. Pentru creanțe și datorii, evaluarea cu ocazia inventarierii se face pe baza valorii lor probabile de încasat, respectiv de plătit. În cazul creanțelor incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Elementele de activ, datorii și capital propriu se evaluează și se reflectă în bilanț la valoarea de intrare în entitate (numită valoare contabilă) pusă de acord cu rezultatele inventarierii (numită valoare de inventar). În urma comparării celor două valori, diferențele rezultate sunt tratate astfel:

a) pentru elementele de activ: diferențele în plus nu se înregistrează, iar activele rămân înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare (contabilă); diferențele în minus reprezintă o depreciere care poate fi ireversibilă, specifică imobilizărilor și se înregistrează ca amortizare, sau reversibilă, specifică stocurilor de active circulante materiale, și se înregistrează prin constituirea de ajustări. În

ambele cazuri activele rămân evidențiate în contabilitate la valoarea de intrare (contabilă).

b) pentru elementele de capital propriu și datorii: diferențele în plus se înregistrează prin constituirea de ajustări, iar elementele respective se mențin în contabilitate la valoarea de intrare (contabilă); diferențele în minus nu se înregistrează;

Evaluarea la bilanț a creanțelor și datoriilor exprimate în valută, precum și a celor cu decontare în lei în raport de cursul unei valute, se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data de închidere a exercițiului financiar. Prezentarea în bilanț a valorii creanțelor astfel evaluate se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Teste de evaluare:

1. Care sunt momentele evaluării? (timp de lucru: 2 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. În ce constă evaluarea la intrarea în entitate? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Cum se realizează evaluarea elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii la închiderea exercițiului financiar? (timp de lucru: 7 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicații rezolvate:

1. S.C. Spring S.A. achiziționează de la furnizori un utilaj în valoare de 120.000 lei, preț negociat. Cheltuielile de transport facturate de furnizor sunt de 2.000 lei. Pentru punerea în funcțiune au fost necesare probe și încercări efectuate de o firmă specializată a cărei prestație a fost evaluată la nivelul sumei de 1.500 lei. Datorită faptului că entitatea economică a mai achiziționat un utilaj similar, furnizorul îi acordă o reducere comercială de 5% din prețul de cumpărare. Valoare la care utilajul va fi înregistrat în contabilitate se va calcula astfel:

Preț negociat	120.000 lei
+ cheltuielile de transport	2.000 lei
+ cheltuielile cu probe și încercări	1.500 lei
- reducerea comercială	6.000 lei ($120.000 \cdot 5\%$)
= Cost de achiziție	129.500 lei

2. S.C. Spring S.A. a realizat în regie proprie un program informatic pentru care a realizat următoarele cheltuieli: cheltuieli cu materialele cumpărate 3.000 lei; cheltuielile cu salariile personalului direct productiv 2.000 lei; cheltuieli cu asigurările și protecția socială pentru salariile muncitorilor direct productivi 30%, total cheltuieli indirecte 1000 lei, cota de repartizare a cheltuielilor indirecte 15 %.

Valoarea la care programul informatic va fi înregistrat în contabilitate va fi egală cu costul de producție determinat astfel:

Costul de achiziție al materialelor consumate	3.000 lei
+ Costul salariilor personalului direct productiv	2.000 lei
+ Cheltuielile cu asigurările și protecția socială aferente salariilor muncitorilor direct productivi	600 lei ($30\% \cdot 2.000$ lei)
+ Cota parte din cheltuielile indirecte de producție	150 lei ($15\% \cdot 1.000$ lei)
= Cost de producție	5.750 lei

Aplicații de rezolvat:

1. S.C. Spring S.A. achiziționează pe bază de factură o instalație nouă, în valoare de 250.000 lei, TVA 19%. Cheltuielile de transport facturate de C.F.R. se ridică la 3.000 lei. Fiind printre primii clienți care achiziționează acest produs, entitatea economică primește o reducere comercială de 10.000 lei. Instalația ajunge demontată, cheltuielile cu punerea în funcțiune ridicându-se la 4.000 lei. Care va fi valoarea la care va fi înregistrată în contabilitate instalația: **(timp de lucru : 3 minute)**

- a) 257.000 lei;
- b) 267.000 lei;
- c) 247.000 lei;
- d) 200.000 lei;

2. La data de 01.05.2016 stocul de piese de schimb este de 100 buc*10 lei/buc. În cursul lunii au loc următoarele operațiuni: **(timp de lucru: 10 minute)**

- 03.05.2016 intrare 60 buc*12lei/buc;
- 06.05.2016ieșire 120 buc;
- 10.05.2016 intrare 130 buc*13 lei/buc;
- 15.05.2016 ieșire 60 buc;
- 25.05.2016 intrare 80 buc*11lei/buc;
- 27.05.2016 ieșire 110 buc;

Precizați care este valoarea ieșirilor din data de 27.05.2016 și valoarea stocului final folosind procedeele:

- a) FIFO (primul intrat-primul ieșit);
- b) LIFO (ultimul intrat-primul ieșit);
- c)CMP;

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Evaluarea este procedeul prin care se realizează cuantificarea și măsurarea în expresie bănească a existenței, mișcării și transformării patrimoniului unei entități economice. Sunt exprimate valoric, și deci evaluate, bunurile materiale, creanțele, obligațiile, cheltuielile, veniturile și rezultatele financiare, precum și toate fenomenele economice care se înregistrează în contabilitate.

Criteriile în funcție de care se diferențiază evaluarea în contabilitate sunt: natura elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, momentul efectuării evaluării și operațiile care modifică masa patrimoniului. În funcție de primul criteriu se întâlnesc următoarele *forme de evaluare*: evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, evaluarea stocurilor; evaluarea titlurilor de valoare; creanțelor și datoriilor în lei; creanțelor și datoriilor în devize; evaluarea cheltuielilor și veniturilor. Sub aspectul *momentului* în care se realizează evaluarea se întâlnesc următoarele momente: evaluare la intrarea în unitate; evaluare la inventar și prezentarea elementelor în bilanț și evaluarea la data ieșirii din unitate. *Natura operațiilor* care modifică masa patrimoniului impune distincții în cazurile: intrări prin achiziție, prin producție proprie, prin aport în natură, cu titlu gratuit, respectiv ieșiri prin vânzare, consum și cedare cu titlu gratuit.

La intrarea în întreprindere, bunurile sunt înregistrate în contabilitate la următoarele valori:

- costul de achiziție, pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, în cazul bunurilor obținute în regie proprie;
- valoarea de aport, pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;
- valoarea justă, în cazul bunurilor primite cu titlul gratuit sau constatate plus

la inventar.

Bunurile iesite din unitate sau din depozite (prin vânzare, distrugeri, lipsă la inventar, etc., sau cu prilejul eliberării în consum) sunt evaluate și scăzute din gestiune la valoarea lor de intrare denumită și valoare contabilă. În cazul bunurilor fungibile (confundabile) care au valori contabile de intrare diferite (prețuri unitare diferite) și nu există posibilitatea identificării valorilor de intrare, evaluarea la ieșire se poate face după mai multe metode de evaluare: metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO); metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO); metoda costului mediu ponderat (CMP).

Evaluarea este foarte importantă deoarece asigură: măsurarea elementelor de activ, datorii și capital propriu, gruparea și sistematizarea în formă bănească în vederea înregistrării lor în conturi; calcularea indicatorilor economico-financiarilor în vederea realizării funcțiunii de informare a contabilității; aplicarea unor metode moderne de calculație a costurilor, de verificare și control prin intermediul bilanțelor de verificare și de generalizare a informațiilor contabile prin bilanțul contabil; realizarea procesului decizional în cadrul managementului unităților economice prin furnizarea de informații și indicatori în expresie valorică de către contabilitate.

Unitatea de învățare 5

Mecanismul contabil: analiza, înregistrarea și controlul tranzacțiilor în conturi

Cuprinsul unității de învățare 5:

- 5.1. Definirea și necesitatea contului
- 5.2. Elementele structurale ale contului
- 5.3. Regulile de funcționare a conturilor

Obiectivele unității de învățare

- înțelegerea necesității utilizării contului în contabilitate;
- înțelegerea mecanismului de înregistrare în conturi;

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
2. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității. Aplicații și studii de caz*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
3. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
4. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
5. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

5.1. Definirea și necesitatea contului

Bilanțul contabil evidențiază situația poziției financiare, adică existența în expresie valorică a tuturor elementelor din averea unei întreprinderi la un moment dat. Întrucât elementele bilanțiere se află într-o continuă mișcare, se impune evidențierea lor, apelându-se la un nou procedeu specific metodei contabilității și anume **contul**. Cu ajutorul acestuia se urmăresc sistematic și permanent toate schimbările ce au loc în legătură cu un **singur element bilanțier**. Astfel, fiecărui element i se asociază câte un cont care confirmă starea sa în cursul exercițiului financiar. De exemplu, pentru mărfurile din depozitul societății se asociază contul

Mărfuri iar pentru datoriile comerciale față de furnizori se asociază contul Furnizori.

Contul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității care urmărește și calculează în ordine cronologică existența inițială a elementului înregistrat, mișcările lui în timp dar și starea lui finală.

Mișcările intervenite în masa elementului înregistrat sunt reflectate în creșteri și scăderi.

Calculul se face în etalon monetar și cantitativ (în cazul bunurilor de natura stocurilor) pe baza relației:

Situația finală a elementului bilanțier = Situația inițială + Creșteri - Scăderi

Prin urmare, contul poate fi definit ca un model de înregistrare cronologică, grupare, sistematizare, evidență și calcul în expresie valorică și uneori cantitativă a situației și mișcării elementelor bilanțiere.

Teste de evaluare:

1. Explicați de ce contul este considerat procedeu al metodei contabilității.

(timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Găsiți răspunsul corect: (timp de lucru: 5 minute)

Una dintre trăsăturile de mai jos nu poate fi atribuită contului:

- a) contul reprezintă un model de evidență și calcul în expresie valorică;
- b) contul este un model de sistematizare a existențelor și modificărilor de sens contrar;
- c) contul este procedeu specific metodei contabilității cu ajutorul căruia se realizează dubla reprezentare a patrimoniului;
- d) contul este un model de înregistrare cronologică a evoluției patrimoniului;
- e) contul reprezintă un model de individualizare și grupare a situației și mișcării elementelor patrimoniale

5.2. Elementele structurale ale contului

Elementele care compun structura contului sunt aceleași pentru toate conturile, însă modul de prezentare și de situare a acestora în cadrul contului este diferit. Schematic, contul se prezintă sub forma literei „T”. Această formă a fost adoptată ca urmare a faptului că bara verticală a T-ului permite separarea de o parte și de alta a modificărilor în sensul creșterii de modificările în sensul scăderii, modificări intervenite ca urmare a operațiilor economico-financiare.

Contul prezintă următoarele **elemente structurale**:

1. *Titlul contului*
2. *Explicația operației înregistrate în cont*
3. *Debitul și creditul contului*
4. *Soldul inițial*
5. *Mișcarea sau rulajul contului*
6. *Total sume*
7. *Soldul contului.*

1. Titlul contului exprimă conținutul elementului bilanțier a cărui evidență o ține. De regulă, el corespunde denumirii elementului căruia i s-a asociat (de exemplu contul asociat mărfurilor are titlul Mărfuri). Pentru ușurarea mecanismului de folosire, conturilor li se asociază un simbol cifric, format din trei sau patru cifre (de exemplu 512 *Conturi la bănci*, 5121 *Conturi la bănci în lei*).

2. Explicația operației înregistrate în cont. Întrucât operațiile economice și financiare ale entităților economice sunt diferite și numeroase, pentru înțelegerea conținutului lor este necesar ca fiecare operație înregistrată în cont să fie însoțită de o explicație. Aceasta cuprinde la rândul ei o explicație descriptivă și o explicație contabilă. *Explicația descriptivă* constă în descrierea pe scurt a operației care se reflectă în cadrul contului, cu indicarea felului, numărului și datei documentului justificativ ce stă la baza înregistrării. *Explicația contabilă* constă în indicarea denumirii și simbolului conturilor corespondente în care se înregistrează operația.

Exemplu:

În data de 30 iulie 2016, conform extrasului de cont și ordinului de plată nr.xxx se înregistrează achitarea obligațiilor față de furnizori în valoare de 2000lei.

Explicația descriptivă: plata furnizorilor, extras de cont și ordin de plată nr. xxx, 30 iulie 2016.

Explicația contabilă: conturile corespondente sunt: 5121 *Conturi la bănci în lei* și 401 *Furnizori*.

3. Debitul și creditul contului sunt cele două părți cu ajutorul cărora se sistematizează situația inițială și finală precum și modificările în sensul creșterii sau scăderii ale elementului evidențiat.

Prin convenție s-a stabilit ca partea din stânga a oricărui cont să se numească **DEBIT** iar partea din dreapta se va numi **CREDIT**.

A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul său, operația fiind denumită debitarea contului (exemplu: contul *212 Construcții* s-a debitat cu 100.000 lei, ceea ce înseamnă că în partea stângă a contului *212 Construcții* se află suma de 100.000 lei).

A credita un cont înseamnă a înregistra o sumă în creditul său, operația fiind cunoscută sub denumirea de creditare a contului (exemplu: contul *301 Materii prime* s-a creditat cu 500 lei este echivalent cu existența sumei de 500 lei în creditul său).

Semnificația debitului contului de activ este diferită de semnificația debitului contului de pasiv. Astfel, în **debitul contului de activ** se înregistrează existentul (soldul inițial) și mișcările în sensul creșterii (+), iar în **debitul contului de pasiv** se înregistrează mișcările în sensul scăderii (-).

La fel, semnificația creditului contului de activ este diferită de cea a creditului contului de pasiv: în **creditul contului de activ** se înregistrează mișcările în sensul scăderii (-) în timp ce în **creditul contului de pasiv** se înregistrează existentul (soldul inițial) și mișcările în sensul creșterii (+).

D	Cont de activ	C	D	Cont de pasiv	C
	S.I.			E1(-)	
	I1(+)			E2(-)	
	I2(+)			E3(-)	
	I3(+)			...	
	...			En(-)	
	In(+)				

D	Cont de activ	C	D	Cont de pasiv	C
		E1(-)		S.I.	
		E2(-)		I1(+)	
		E3(-)		I2(+)	
		...		I3(+)	
		En(-)		...	
				In(+)	

unde: S.I.= sold inițial
I = intrare (majorare)
E = ieșire (diminuare)

4. **Soldul inițial** reprezintă existentul elementului bilanțier preluat din perioada anterioară care, în cazul contului de activ se preia în debit iar în cazul contului de pasiv, în credit.

5. **Mișcarea sau rulajul contului** reprezintă totalitatea sumelor înregistrate în debitul sau creditul unui cont în cursul unui exercițiu financiar, **fără existentul inițial**. În raport de cele două părți ale contului, debit și credit, se disting două rulaje ale contului: rulaj debitor (RD) și rulaj creditor (RC).

Astfel, **rulajul debitor** este format din totalitatea înregistrărilor efectuate în debitul unui cont într-o perioadă de gestiune (excluzând soldul inițial), iar **rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor efectuate în creditul unui cont într-o anumită perioadă de gestiune (excluzând soldul inițial).

Pornind de la observația anterioară, se poate spune că:

În cazul conturilor de activ, $RD = \text{suma modificărilor în sensul creșterii}$ iar în cazul conturilor de pasiv, $RD = \text{suma modificărilor în sensul scăderii}$, în timp ce $RC = \text{suma modificărilor în sensul creșterii la conturile de pasiv și la conturile de activ}$ și $RC = \text{suma modificărilor în sensul scăderii}$.

6. Însușind soldul inițial debitor cu rulajul debitor se obține **totalul sumelor debitoare (TSD)**, iar prin însumarea soldului inițial creditor cu rulajul creditor, **totalul sumelor creditoare (TSC)**.

Pentru contul al cărui sold inițial debitor este zero, totalul sumelor debitoare coincide cu rulajul debitor, iar pentru contul al cărui sold inițial creditor este zero, totalul sumelor creditoare coincide cu rulajul creditor.

7. **Soldul final al contului** exprimă existența sau mărimea la un moment dat a elementului bilanțier corespunzător titlului contului.

Soldul final se determină ca diferență între totalul sumelor, dându-i-se semnificația sumei mai mari.

Dacă $TSD > TSC$, soldul este debitor, iar dacă $TSD < TSC$, soldul este creditor.

În situația în care $TSD = TSC$, soldul este zero, iar contul este soldat.

Elementele din structura contului pot fi observate în schemele de mai jos:

D	Cont de active	C
	S.I.	E1(-)
	II(+)	E2(-)
RD	I2(+)	E3(-)
	I3(+)	...
	...	En(-)
	In(+)	
	$RD = \sum I$	$RC = \sum E$
	$TSD = S.I. + RD$	$TSC = RC$
	$SFD = TSD - TSC$ sau $SF = 0$	

D	Cont de pasiv	C
	E1(-)	S.I
	E2(-)	I1
RD	E3(-)	I2 RC
	...	I3
	En(-)	...
		In
TSD=RD		TSC=S.I.+RC
SFC=TSC-TSD sau SF=0		

Teste de evaluare:

1. Ce înseamnă cont soldat? (timp de lucru: 2 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2. Ce cuprinde explicația descriptivă a contului? (timp de lucru: 2 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3. Redați deosebiriile dintre TSD –ul contului de activ și TSD-ul contului de pasiv. (timp de lucru: 2 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

5.3. Regulile de funcționare a conturilor

Înregistrarea operațiilor economico- financiare se realizează cu ajutorul conturilor prin respectarea anumitor reguli care exprimă modul de debitare sau creditare a conturilor.

La începutul exercițiului financiar, existențele din activul și pasivul bilanțului sunt preluate de conturi în vederea urmăririi în continuare a modificărilor intervenite asupra acestora, ca urmare a operațiilor economico-financiare. La închiderea exercițiului, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi, respectiv

Legătura dintre bilanț și cont poate fi înțeleasă pornind de la următorul bilanț:

			D	411 Clienți	C
				S.I.=1 500	
D	101 Capital social	C	D	106 Rezerve	C
	S.I.=2 000			S.I.=300	
D	162 Credite bancare pe termen lung	C	D	401 Furnizori	C
	S.I.=3 700			S.I.= 4 000	

În concordanță cu cele de mai sus se poate enunța **prima regulă parțială de funcționare a conturilor**:

Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita, debitându-se cu existențele inițiale, preluate din activul bilanțului care devin pentru conturi solduri inițiale debitoare.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita, creditându-se cu existențele inițiale preluate din pasivul bilanțului care devin pentru conturi solduri inițiale creditoare.

Elementele bilanțiere pot înregistra și **mișcări prin creștere și scădere** care sunt preluate de conturi, așa cum se poate observa în exemplul de mai jos:

S.C. SPRING S.R.L. se aprovizionează cu materii prime, cu plata ulterioară în valoare de 1.000 lei.

Operația economico-financiară prezentată mai sus generează următoarele modificări: o creștere de activ, prin majorarea valorii materiilor prime existente în întreprindere cu 1.000 lei; o creștere de pasiv, prin majorarea datoriilor față de furnizori cu 1.000 lei.

Modificările în sensul creșterii, atât în activ cât și-n pasiv se trec de aceeași parte cu soldurile inițiale și anume în debitul conturilor de activ și respectiv, în creditul conturilor de pasiv.

Modificările sunt operate în conturi astfel:

D	301 Materii prime	C	D	401 Furnizori	C
	S.I.= 3 500			S.I.= 4 000	
	II = 1 000			II = 1 000	

Conform celor prezentate mai sus se poate enunța **a II-a regulă parțială de funcționare a conturilor:**

Conturile de activ se mai debitează cu creșterile, majorările sau intrările elementelor de activ. Conturile de pasiv se mai creditează cu creșterile, majorările sau intrările elementelor de pasiv.

Elementele bilanțiere pot înregistra, pe lângă mișcări în sensul creșterii, și mișcări în sensul scăderii care sunt preluate de conturi, așa cum se poate observa în exemplul de mai jos:

S.C. Spring S.A. plătește datoria față de furnizori în sumă de 2.000 lei, în numerar.

Operația economico-financiară prezentată mai sus generează următoarele modificări: o scădere în activ, prin diminuarea valorii disponibilităților în numerar cu 2.000 lei; o scădere în pasiv, prin diminuarea valorii datoriilor față de furnizori cu 2.000 lei.

Modificările în sensul scăderii, atât în activ cât și-n pasiv se trec în partea opusă soldului inițial sau modificărilor în sensul creșterii și anume, în creditul conturilor de activ și respectiv, în debitul conturilor de pasiv.

Modificările sunt operate în conturi astfel:

D	5311 Casa în lei	C	D	401 Furnizori	C
	E1 = 2 000			E1 = 2 000	

Pornind de la exemplul anterior se poate enunța **a III- a regulă parțială de funcționare a conturilor:**

Conturile de activ se creditează cu micșorările, diminuările, ieșirile elementelor de activ.

Conturile de pasiv se debitează cu micșorările, diminuările, ieșirile elementelor de pasiv.

La închiderea exercițiului financiar se calculează soldurile finale ale conturilor, reprezentate de existențele finale ale elementelor bilanțiere. Pentru aceasta este necesar a se determina în prealabil elementele din structura contului și anume rulajele contului și apoi totalul sumelor.

Diferența între TSD și TSC primește semnificația sumei mai mari (dacă $TSD > TSC$, soldul este debitor, iar dacă $TSD < TSC$, soldul este creditor iar în situația în care $TSD = TSC$, soldul este zero, iar contul este soldat).

Soldul conturilor de activ este debitor sau zero în timp ce soldul conturilor de pasiv este creditor sau zero.

D	401 Furnizori	C
E1 = 2.000	S.I. = 4.000	
	I1 = 1.000	
RD = 2.000	RC = 1.000	
TSD = 2.000	TSC = 5.000	
SFC = 3.000		

D	301 Materii prime	C
S.I. = 3.500 I1 = 1.000	E1 = 0	
RD = 1.000	RC = 0	
TSD = 4.500	TSC = 0	
SFD = 4.500		

Din exemplul anterior reiese **a IV-a regulă parțială de funcționare a conturilor:**

Conturile de activ au numai sold final debitor sau zero (conturi soldate).

Conturile de pasiv au numai sold final creditor sau zero (conturi soldate).

Din combinarea informațiilor redată de cele patru reguli parțiale reies cele **două reguli generale de funcționare a conturilor:**

RG1: Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare, debitându-se cu existențele inițiale și cu majorările de active, se creditează cu micșorările de active, iar la sfârșitul perioadei de gestiune prezintă numai sold final debitor sau sunt soldate.

RG2: *Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare, creditându-se cu existențele inițiale și cu majorările de pasive, se debitează cu micșorările de pasive, iar la sfârșitul perioadei de gestiune prezintă numai sold final creditor sau sunt soldate.*

Teste de evaluare:

1. Ce sold final poate avea contul 302 *Materiale consumabile*?
(**timp de lucru: 2 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....

2. Enunțați regula de funcționare a contului 213 *Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații*. (**timp de lucru: 2 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....

3. Care sunt deosebirile dintre RC-ul unui cont de activ și RC-ul unui cont de pasiv? (**timp de lucru: 2 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....

4. Găsiți pentru fiecare dintre termenii din partea stângă explicația corespunzătoare din partea dreaptă: (**timp de lucru: 10 minute**)

1. Contul <i>401 Furnizori</i> : sold inițial 5.000 lei; achiziții de materii prime cu decontare ulterioară 3.000 lei, plata facturii la energie electrică 2.000 lei.	A. Rulajul creditor al contului <i>401 Furnizori</i> este 3 000 lei
2. Contul <i>411 Clienți</i> : sold inițial 2.000 lei; încasări 2.000 lei;	B. Contul <i>411 Clienți</i> este soldat
	C. Soldul final creditor al contului <i>401 Furnizori</i> este 6.000 lei
	D. Rulajul debitor al contului <i>411 Clienți</i> este zero.
	E. TSD-ul contului <i>411 Clienți</i> este zero.

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicații rezolvate:

1. Găsiți pentru fiecare dintre termenii din partea stângă explicația corespunzătoare din partea dreaptă:

1. Contul <i>301 Materii prime</i> : sold inițial 2.000 lei; achiziții 1 000 lei; aport la capital 1.500 lei; consum 800 lei.	A. Rulajul debitor al contului <i>301 Materii prime</i> este 4.500 lei
2. Contul <i>404 Furnizori de imobilizări</i> : sold inițial 1.000 lei; achiziții de mobilier 5.000 lei, plăți 1.500 lei.	B. Rulajul debitor al contului <i>404 Furnizori de imobilizări</i> este 1.500 lei
	C. Soldul final creditor al contului <i>404 Furnizori de imobilizări</i> este 4.500 lei
	D. Rulajul debitor al contului <i>301 Materii prime</i> este 2.500 lei

D	301 Materii prime	C
S.I.= 2 000	E1 =800	
I1 = 1 000		
I2 = 1 500		
RD =2 500	RC=800	
TSD= 4 500	TSC=800	
SFD = 3 700		

D	404 Furnizori de imobilizări	C
E1=1 500	S.I.= 1 000	
	I1=5 000	
RD=1 500	RC=5 000	
TSD=1 500	TSC=6 000	
SFC=4 500		

Răspunsurile corecte sunt:

- Rulajul debitor al contului 301 Materii prime este 2.500lei, D.
- Rulajul debitor al contului 404 Furnizori de imobilizări este 1.500 lei, B.
- Soldul final creditor al contului 404 Furnizori de imobilizări este 4.500 lei, C.

Rezumat

Contul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității care urmărește, controlează și înregistrează atât existentul inițial (soldul preluat din perioada anterioară) cât și modificările (în sensul creșterii sau scăderii) dintr-o anumită perioadă, ale unui element bilanțier.

Schematic, orice cont îmbracă forma literei T și prezintă următoarele elemente: *Titlul contului, Explicația contului, Debitul și creditul contului, Soldul inițial, Mișcarea sau rulajul contului, Totalul sumelor și Soldul final al contului.*

Conturile pot fi diferențiate în funcție de mai multe criterii, dintre care cele mai reprezentative sunt: *după conținutul economic; după funcția contabilă; după soldul pe care îl prezintă;*

Înregistrarea operațiilor economico- financiare se realizează cu ajutorul conturilor prin respectarea regulilor care exprimă modul de debitare sau creditare a conturilor.

Unitatea de învățare 6

Analiza contabilă – mecanism de înțelegere a operațiunilor economico –financiare

Cuprinsul unității de învățare 6:

6.1. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

6.2. Analiza contabilă – mecanism de înțelegere a operațiunilor economico –financiare

6.3. Clasificarea conturilor

Obiectivele unității de învățare

- înțelegerea mecanismului de înregistrare în conturi;
- formarea gândirii logice prin parcurgerea etapelor analizei contabile.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
4. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității. Aplicații și studii de caz*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
5. C. Burtescu, M. Gâdoi, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

6.1. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

Dubla înregistrare se referă la reflectarea simultană și cu aceeași mărime a unei operații economico- financiare în debitul unui cont și respectiv în creditul altui cont.

Importanța dublei înregistrări este dată de faptul că asigură existența permanentă a egalității contabile și în același timp verifică exactitatea înregistrărilor efectuate în conturi.

Conturile între care se stabilește legătura pe baza dublei înregistrări se numesc **CONTURI CORESPONDENTE**. În funcție de elementele bilanțiere modificate de operația economico-financiară se stabilesc și **conturile corespondente**. Astfel, corespondența conturilor se poate stabili:

- numai între conturi de activ, când au loc modificări de structură în activul bilanțului;
- numai între conturi de pasiv, când au loc modificări de structură în pasivul bilanțului;
- între conturile de activ și cele de pasiv, când au loc modificări de volum atât în activul bilanțier cât și în pasivul bilanțier.

Exemple:

1. *Se încasează o creanță față de un client, în valoare de 1.000 lei, prin contul bancar.*

Operația economico-financiară generează următoarele modificări: în activ scade creanța clienți cu 1.000 lei; în activ cresc disponibilitățile din contul bancar cu 1 000 lei.

Conform dublei înregistrări, conturile corespondente sunt:

- 411 *Clienți*, cont de activ, care scăzând se va debita (cf. RP3);
- 5121 *Conturi la bănci în lei*, cont de activ care crescând se va debita (cf. RP2).

D	411 <i>Clienți</i>	C	D	5121 <i>Conturi la bănci în lei</i>	C
	E1=1.000		I1= 1.000		

1. *S.C. Spring S.A. decide încorporarea în capitalul social a primelor de capital în valoare de 1.500 lei.*

Operația economico-financiară generează următoarele modificări: în pasiv scade valoarea primelor de capital cu 1.500 lei; în pasiv crește valoarea capitalului social cu 1.500 lei.

Conform dublei înregistrări, conturile corespondente sunt:

- 104 *Prime legate de capital*, cont de pasiv care scăzând se va debita (cf. RP3);
- 101 *Capital social*, cont de pasiv care crescând se va debita (cf. RP2).

D	104 <i>Prime legate de capital</i>	C
E1=1 500		

D	101 Capital social	C
	I1=1 500	

3. Se înregistrează plata datoriei față de furnizori în valoare de 4 000 lei.

Operația economico- financiară generează următoarele modificări: în activ scad disponibilitățile din casierie cu 4.000 lei; în pasiv scad datoriile comerciale față de furnizori cu 4.000 lei.

Conform dublei înregistrări, conturile corespondente sunt: 5311 Casa în lei, cont de activ care scăzând se va credita (cf. RP3); 401 Furnizori, cont de pasiv care scăzând se va debita (cf. RP3).

D	5311 Casa în lei	C
	E1=4 000	

D	401 Furnizori	C
	E1=4 000	

4.S.C. Spring S.A. contractează un credit bancar pe termen scurt în sumă de 5 000 lei.

Operația economico- financiară generează următoarele modificări: în activ cresc disponibilitățile din contul bancar cu 5 000 lei; în pasiv cresc datoriile față de bănci cu 5 000 lei.

Conform dublei înregistrări, conturile corespondente sunt: 5121 Conturi la bănci în lei, cont de activ care crescând se va debita cu 5 000 lei (cf. RP2); 519 Credit bancar pe termen scurt, cont de pasiv care crescând se va credita cu 5 000 lei (cf. RP2).

D	5121 Conturi la bănci în lei	C
	I1= 5 000	

D	519 Credit bancar pe termen scurt	C
	I1= 5 000	

Teste de evaluare:

1.Ce reprezintă dubla înregistrare? (timp de lucru: 2 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Se achiziționează un program informatic în valoare de 25.000 lei.
Care sunt conturile corespondente utilizate în scopul înregistrării operației economico-financiare? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Precizați conturile utilizate pentru înregistrarea următoarelor operațiuni economico- financiare:

1. Se achiziționează mărfuri în valoare de 300.000 lei.
2. Se aduce ca aport la capital o clădire în valoare de 500.000 lei.
3. Se rambursează o parte din creditul bancar pe termen scurt 40.000 lei.

Se ridică suma de 1.000 lei din contul bancar pentru a fi depusă în casierie. **(timp de lucru: 10 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

6.2. Analiza contabilă – mecanism de înțelegere a operațiunilor economico -financiare

Analiza, în sens larg este un procedeu de cercetare a unui fenomen, procedeu comun tuturor disciplinelor, deci inclusiv contabilității. Contabilitatea folosește analiza în scopul înregistrării operațiilor economico-financiare în conturi. Astfel, analiza contabilă reprezintă procedeul logic prin care se stabilesc conturile corespondente necesare realizării dublei înregistrări a operațiilor economico-financiare.

Etapele analizei contabile sunt următoarele:

1. Natura operației economico- financiare (exemplu: achiziția de mărfuri, plata datoriei față de furnizori);
2. Modificările bilanțiere generate de operația economico - financiară (de structură sau de volum);
3. Conturile corespondente (conturile care corespund conținutului economic al operației economico-financiare);
4. Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor (se stabilesc părțile conturilor corespondente, debit sau credit, în care urmează să se înregistreze operația analizată);
5. Întocmirea formulei contabile (egalitatea între debitul și creditul conturilor corespondente).

Pentru a înțelege etapele analizei contabile vom porni de la următorul exemplu:

S.C. Spring S.A. achiziționează în data de 21 aprilie 2015 un lot de mărfuri în valoare de 5 000 lei cu plată ulterioară.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestei operațiuni vom parcurge etapele analizei contabile:

1. Natura operației economico- financiare se referă la conținutul operației consemnate în documentul justificativ, care poate reprezenta după caz o încasare, o plată, un consum de materiale, o vânzare etc.

În exemplul nostru, natura operației: achiziționare de marfă, pe credit comercial.

2. Modificările bilanțiere generate de operația economico- financiară.

S-a mai precizat faptul că operațiile economico- financiare generează modificări de structură sau de volum în activul sau pasivul bilanțier (a se vedea tema Tipuri de modificări bilanțiere).

În exemplul nostru, modificarea bilanțieră este de volum în sensul creșterii:

- în activ crește valoarea mărfurilor cu 5.000 lei;
- în pasiv crește valoarea datoriei față de furnizori cu 5.000 lei.

3. Conturile corespondente se stabilesc în funcție de elementele bilanțiere modificate de operația economico- financiară.

În exemplul nostru, conturile corespondente sunt:

- 371 Mărfuri
- 401 Furnizori.

4. Aplicarea regulii de funcționare a conturilor presupune aplicarea regulilor generale de funcționare a conturilor în scopul stabilirii părților conturilor corespondente, debit sau credit, în care urmează să se înregistreze operația analizată.

În exemplul nostru, conform celor două reguli de funcționare a conturilor:

- 371 Mărfuri, cont de activ, crește, deci se debitează cu 5.000 lei;
- 401 Furnizori, cont de pasiv, crește, deci se creditează cu 5.000 lei.

5. Întocmirea formulei contabile

Analiza contabilă a operațiilor economico- financiare se finalizează cu întocmirea formulei contabile. Aceasta este reprezentarea grafică a operației economico-financiare, prin care, potrivit dublei înregistrări, un cont se debitează și altul se creditează, concomitent și cu aceeași sumă.

Formula contabilă cuprinde următoarele elemente:

- denumirea sau simbolul contului corespondent debitor;
- denumirea sau simbolul contului corespondent creditor;
- mărimea valorică a operației economice sau financiare (suma);
- semnul egalității.

În exemplul nostru, formula contabilă este următoarea:

371 Mărfuri = 401 Furnizori 5 000 lei

Dacă se adaugă în formula contabilă explicația descriptivă a operației va rezulta **articolul contabil** folosit în înregistrarea cronologică a operațiilor economico- financiare.

În exemplul nostru, articolul contabil este următorul:

21.04.2015 factura nr. 12/ 21.04.2015 aprovizionare cu mărfuri

371 Mărfuri = 401 Furnizori 5 000 lei

Formula contabilă se clasifică în raport de două criterii:

- după numărul de conturi corespondente se disting formule simple și formule compuse;
- după scopul pentru care se folosesc pot fi: curente și de stornare.

Formula contabilă simplă se compune dintr-un singur cont debitor și un singur cont creditor.

Exemplu: Se achiziționează mobilier de birou în valoare de 50 000 lei.

Pentru a întocmi formula contabilă se vor parcurge etapele analizei contabile:

Natura operației:-achiziție de imobilizări corporale, categoria mobilier:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește un element de activ cu 50.000 lei (<i>Mobilier, aparatură birotică, ...</i>)	214 Mobilier, aparatură birotică...,	A+D	214=404 50. 000
Crește un element de pasiv cu 50.000 lei (<i>Furnizori de imobilizări</i>).	404 Furnizori de imobilizări	P+C	

Formula contabilă compusă este formula în care corespondența se stabilește între mai multe conturi: fie între un cont debitor și mai multe conturi creditoare; fie între un cont creditor și mai multe conturi debitoare. Spre deosebire

de formula contabilă simplă, formată din patru elemente, formula contabilă compusă este formată din cinci elemente, apare în plus semnul „%” (numit „următoarele”) care se scrie în dreptul semnelui „=”, în partea formulei în care se înscriu mai multe conturi debitoare sau creditoare.

Exemplu: Se plătesc datoriile față de furnizori, în valoare de 2.000 lei, astfel: 1.500 lei prin bancă cu Ordin de plată și restul în numerar.

Pentru a întocmi formula contabilă se vor parcurge etapele analizei contabile:

Natura operației: Plata datoriei față de furnizori, parțial prin virament și parțial în numerar.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade un element de pasiv cu 2.000 lei (<i>Furnizori</i>)	401 Furnizori	P-D	$401 = \% \quad \underline{2.000}$ $5121 \quad 1.500$ $5311 \quad 500$
Scade un element de activ cu 1.500 lei (<i>Conturi la bănci în lei</i>) și un alt element de activ cu 500 lei (<i>Casa în lei</i>)	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	
	5311 Casa în lei	A-C	

Exemplu: S.C. Spring S.A. achită prin bancă impozitul pe salarii de 4.500 lei și contribuția la asigurările sociale de 2.500 lei.

Pentru a întocmi formula contabilă se vor parcurge etapele analizei contabile:

Natura operației: Achitarea impozitului pe salarii de 2.500 lei și a contribuției la asigurări sociale de 1.500 lei, prin virament.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade un element de activ cu 4 000 lei (<i>Conturi la bănci în lei</i>)	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	$\% = 5121 \quad \underline{4.000}$ $444 \quad 2.500$ $4311 \quad 1.500$
Scade un element de pasiv cu 2 500 lei (<i>Impozit pe salariu</i>) și un alt element de pasiv cu 1 500 lei (<i>Contribuția unității la asigurări sociale</i>)	444 Impozit pe salariu	P-D	
	4311 Contribuția unității la asigurări sociale	P-C	

Un alt criteriu de clasificare a formulelor contabile este după scopul pentru care se întocmesc, în funcție de care se deosebesc formule contabile curente și de stornare.

Formula contabilă prin intermediul căreia se înregistrează operațiile economico- financiare, în contabilitate poartă denumirea de **formulă contabilă curentă**.

Formula contabilă de stornare este acea formulă prin care se corectează eventualele erori, constând fie în înregistrarea unei sume eronate, fie în înregistrarea unei sume în alte conturi decât cele corespunzătoare conținutului operației.

În marea majoritate a **formulelor contabile curente**, sumele se scriu, de regulă, în negru și se adună între ele, atât în debitul cât și în creditul contului. Acestea reprezintă baza înregistrărilor contabile (exemplele de mai sus pot fi date și aici).

În unele formule contabile curente, scrierea sumelor se face în roșu sau în negru dar încadrate în chenar, fiind luate în calcul cu semnul minus (de exemplu, în cazul întreprinderilor care evaluează și înregistrează stocurile la cost standard, atunci când costul standard > costul efectiv, diferența se reflectă cu ajutorul formulei contabile curente în roșu).

Exemplu: S.C. Spring S.A recepționează materii prime la cost de achiziție de 1000 lei. Cunoscând costul standard de 1.500 lei, scrieți formula contabilă în care să se reflecte și diferențele de preț.

Natura operației:Recepția materiilor prime a căror evidență se face la costul standard

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc stocurile de materii prime cu valoarea costului standard de 1 500 lei Diferențele de preț la materii prime și materiale de 500 lei se vor evidenția în roșu întrucât costul standard > costul de achiziție	301 Materii prime 308 Diferențe de preț la materii prime și materiale	A+D A+D	% = 401 <u>1 000</u> 301 <u>1 500</u> 308 - 500
Cresc datoriile față de furnizori cu 1 000lei	401 Furnizori	P+D	

Formula contabilă de stornare se utilizează în situația în care se urmărește corectarea erorilor înregistrate, fie la suma eronată (stornarea parțială), fie la simbolul contului (stornarea totală).

Stornarea parțială, întâlnită în cazul corectării sumelor din formula contabilă presupune scrierea formulei contabile cu suma trecută în plus în chenar sau scrisă cu culoare roșie.

Stornarea totală este utilizată atunci când se urmărește corectarea simbolului conturilor din formula contabilă și presupune parcurgerea a două etape:

- se scrie formula contabilă greșită cu suma în roșu sau în chenar;
- se scrie formula contabilă corectă cu suma în negru.

Exemplu:

S.C. Spring S.A. achiziționează mărfuri în valoare de 4.000 lei. Contabilul a efectuat următoarea înregistrare:

371 = 401 40.000 lei.

Mărfuri Furnizori

Corecți eroarea.

Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Achiziția de mărfuri

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc stocurile de mărfuri cu 4.000 lei	371 Mărfuri	A+D	371 = 401 4.000
Cresc datoriile față de furnizori cu 4.000 lei	401 Furnizori	P+C	

Din compararea formulei contabile rezultată în urma analizei cu formula contabilă întocmită de contabil se observă o eroare la sumă (în loc de 4.000 lei s-au trecut 40.000 lei). În acest caz se apelează la **stornarea parțială**:

371 = 401 - 36.000 lei

Exemplu:

S.C. Spring S.A. plătește datoria față de furnizorul de mobilă în valoare de 10.000 lei, prin virament. Contabilul a efectuat următoarea înregistrare:

401 = 5121 10.000 lei

Furnizori Conturi la bănci în lei

Corecți eroarea.

Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Plata furnizorului de imobilizări

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade datoria față de furnizorul de imobilizări cu 10.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	P-D	404 = 5121 10.000
Scad disponibilitățile din contul bancar cu 10.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	

Din compararea formulei contabile rezultată în urma analizei cu formula întocmită de contabil se observă o eroare la simbolul contului debitor (în loc de 404 Furnizori de imobilizări s-a trecut contul 401 Furnizori). În acest caz se apelează la **stornarea totală**:

1. $401 = 5121 - 10.000 \text{ lei}$, și se întocmește corect:
Furnizori Conturi la bănci în lei

2. $404 = 5121 - 10.000 \text{ lei}$
Furnizori Conturi la bănci în lei
de imobilizări

Teste de evaluare:

1. Ce înțelegeți prin analiză contabilă și care sunt etapele ei? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Definiți formula contabilă și clasificați-o. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. De câte feluri este stornarea? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

În cursul lunii ianuarie au loc următoarele operații:

- fiind de 200 000 lei. În momentul vânzării clădirea era amortizată integral.

[illegible]

Înregistrați cronologic operațiunile economico- financiare de mai jos, cunoscând următoarea situație inițială: capital social 5.000 lei; disponibil în cont bancar 15.000 lei; credit bancar pe termen scurt 10.000 lei.

- 99

4. înregistrarea amortizării utilajului, 500 lei.

Stabiliți formulele contabile aferente operațiilor economico- financiare.

Situația inițială se prezintă astfel:

ACTIV		PASIV	
Disponibil în cont bancar	15 000 lei	Capital social	5 000 lei
		Credit bancar pe termen scurt	10 000 lei
TOTAL ACTIV	15 000 lei	TOTAL PASIV	15 000 lei

1. Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Achiziția de materiale:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de materiale cu 1.000 lei	302 Materiale consumabile	A+D	302 = 401 1.000
Crește datoria față de furnizori cu 1.000 lei	401 Furnizori	P+C	

2. Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Plata datoriei față de furnizori:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade datoria față de furnizori cu 2.000 lei	401 Furnizori	P-D	401 = 5121 2.000
Scad disponibilitățile din contul bancar cu 2.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	

3. Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Achiziția unui utilaj:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor corporale cu 20.000 lei	213 Instalații tehnice,	A+D	213=404 20.000
Cresc datoriile față de furnizorul de imobilizări cu 20.000 lei.	404 Furnizori de imobilizări	P+C	

4. Etapele analizei contabile sunt:

Natura operației: Înregistrarea amortizării utilajului:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare cu amortizarea aferentă utilajului	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	A+D	6811= 281 500
Crește amortizarea utilajului	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	P+C	

6.3. Clasificarea conturilor

Dubla înregistrare și implicit corespondența conturilor, determină încadrarea conturilor într-un tot unitar, cunoscut sub denumirea de **sistem al conturilor**.

În vederea studierii sistemului de conturi se procedează la clasificarea conturilor, ca elemente componente ale acestuia, în funcție de următoarele criterii:

- **conținutul economic**
- **funcția contabilă**
- **după soldul pe care îl prezintă**
- **sfera de cuprindere**
- **apartenența la situațiile financiare**

După conținutul economic, se disting :

1. conturi de bunuri economice care reflectă situația unui element bilanțier de activ, la un moment dat, cum ar fi de exemplu: *301 Materii prime, 5311 Casa în lei, etc.*
2. conturi de surse de finanțare care reflectă situația unui element bilanțier de pasiv, la un moment dat, cum ar fi de exemplu: *101 Capital social, 519 Credit bancar pe termen scurt, etc.*
3. conturi de procese economice care cuprind conturi de cheltuieli și conturi de venituri: *601 Cheltuieli cu materii prime, 701 Venituri din vânzarea produselor finite;*
4. conturi de rezultate: *121 „Rezultatul exercițiului”*

După funcția contabilă, se deosebesc:

1. conturi de activ, care funcționează după regulile conturilor de activ:
212 „Construcții”, 371 „Mărfuri”
2. conturi de pasiv, care funcționează după regulile conturilor de pasiv:
101 „Capital social”, 401 „Furnizori”.

După soldul pe care îl prezintă, conturile se împart în:

1. conturi monofuncționale, care la sfârșitul perioadei de gestiune prezintă un singur fel de sold, fie debitor, fie creditor: *212 Construcții* cu sold final debitor sau *401 Furnizori* cu sold final creditor.
2. conturi bifuncționale, care la un moment dat pot avea fie sold final debitor, fie sold final creditor: *456 Decontări cu acționarii sau asociații privind capitalul*, când ține evidența creanțelor față de acționari prezintă sold final debitor iar când se referă la datoria față de acționari prezintă sold final creditor.

După sfera de cuprindere, conturile se clasifică în:

1. conturi sintetice care reflectă existența și mișcarea elementelor patrimoniale în unitatea lor, cum ar fi de exemplu: *302 Materiale consumabile*.
2. conturi analitice care sunt utilizate pentru urmărirea părților componente ale elementelor înregistrate în conturi sintetice, ca de exemplu: *401 Furnizori*, în cadrul căruia se deschid conturile analitice pe fiecare furnizor în parte: *401 /X Furnizor X, 401/y Furnizor Y* etc.

După apartenența la situațiile financiare, conturile se grupează în:

1. conturi de bilanț: *371 Mărfuri, 404 Furnizori de imobilizări*;
2. conturi de cheltuieli și conturi de venituri: *601 Cheltuieli cu materiile prime, 701 Venituri din vânzarea produselor finite*;
3. conturi extrabilanțiere: *8031 Imobilizări corporale luate cu chirie*
4. conturi de gestiune: *902 Decontări interne privind producția obținută*

Clasificarea conturilor face posibilă înțelegerea structurii **Planului de Conturi General (PCG)**.

Planul de Conturi General este un model normativ privind clasificarea și codificarea conturilor. El reprezintă un tablou al sistemului de conturi în cadrul căruia fiecare cont primește o denumire și-un simbol cifric și este încadrat într-o anumită grupă și clasă. Prima cifră din simbol reprezintă clasa, iar primele două cifre reprezintă grupa. Conturile sintetice de gradul I sunt simbolizate cu trei cifre iar conturile sintetice de gradul II cu patru cifre.

Planul de Conturi General conține nouă clase de conturi simbolizate cifric:

- Clasa 1 – conturi de capitaluri
- Clasa 2 – conturi de imobilizări
- Clasa 3 – conturi de stocuri și producție în curs de execuție
- Clasa 4 - conturi de terți
- Clasa 5 –conturi de trezorerie
- Clasa 6 - conturi de cheltuieli
- Clasa 7- conturi de venituri

Clasa 8 – conturi speciale
 Clasa 9 – conturi de gestiune

Primele cinci clase de conturi sunt **conturi de bilanț** care, prin soldul lor, au menirea stabilirii structurii bilanțiere.

Clasele de conturi 6 și 7 sunt **conturi de procese economice**, care la sfârșitul perioadei de gestiune nu trebuie să prezinte sold.

Clasa 8 conține **conturi speciale** care oglindesc operații economico-financiare ce nu aduc modificări structurii și volumului propriului patrimoniu și nici nu exprimă cheltuieli și venituri care să influențeze rezultatele activității întreprinderii.

Clasa 9 cuprinde **conturi de gestiune internă** care dau posibilitatea stabilirii costurilor pe purtătorii de costuri: produse, comandă, fază de fabricație, unitate operativă.

Conturile de bilanț, după soldul pe care îl prezintă se clasifică astfel:

ACTIV	PASIV
Clasa 2 – conturi de imobilizări	Clasa 1 – conturi de capitaluri
Clasa 3 – conturi de stocuri	Clasa 4 - conturi de terți: datorii
Clasa 4 – conturi de terți: creanțe	Clasa 5 – conturi de trezorerie: pasive de trezorerie
Clasa 5 – conturi de trezorerie: active de trezorerie	

În legătură cu **conturile de procese economice** menționăm:

- Întrucât cheltuielile sunt active în devenire, **conturile cu care se înregistrează cheltuielile, din clasa 6, au funcția contabilă de activ.**
- Cum veniturile sunt pasive în devenire, **conturile cu care se înregistrează veniturile, din clasa 7, au funcția contabilă de pasiv.**

Conturile speciale mai sunt denumite și **conturi de active și datorii contingente**. Aceste conturi sunt utilizate pentru înregistrarea activelor și datoriilor cu caracter incert, care din punct de vedere juridic nu pot fi reflectate prin intermediul conturilor de bilanț întrucât se referă la elemente ale altor patrimonii aflate temporar în patrimoniul societății.

Exemplu: la aprovizionarea cu stocuri se constată un stoc în plus, necomandat, care temporar se preia în custodie urmând să fie restituit.

La preluarea în custodie, stocul se înregistrează în debitul contului 8033 Valori materiale primite în păstrare sau în custodie, la preț de cumpărare iar la restituirea stocului, contul se creditează.

Aceste conturi funcționează în partidă simplă, adică înregistrările se fac în debitul sau în creditul unui singur cont, fără a intra în relație de corespondență cu alte conturi.

Conturile de gestiune se pot utiliza în partidă simplă sau dublă. În funcție de specificul activității și obiectivele societății se stabilește modul de funcționare a lor, iar la ele se mai pot adăuga și alte conturi.

Teste de evaluare:

1. Dați exemplu de un cont monofuncțional și de un cont bifuncțional. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Precizați funcția contabilă a următoarelor conturi: *Capital social, Creditori diverși, Furnizori debitori, Impozit pe profit, TVA de recuperat, Casa în lei*. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Clasificați conturile după conținutul economic și dați câte două exemple din fiecare categorie. **(timp de lucru: 10 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Dați câteva exemple de conturi de surse de finanțare. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

5. Dați exemplu de operațiune economico- financiară în care să fie implicate două conturi: ambele din *clasa 4 Conturi de terți*. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicații rezolvate:

Dați exemplu de operațiune economico- financiară în care să fie implicate numai două conturi din *clasa 5 Conturi de trezorerie*.

Rezolvare:

Se achită cu ordin de plată suma de 10.000 lei reprezentând rata scadentă la un credit bancar pe termen scurt.

Natura operației: Achitarea ratei la creditul bancar:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A- C	5191= 5121 100.000
Scad datoriile față de bancă	5191 Credite bancare pe termen scurt	A+D	

Rezumat

Importanța dublei înregistrări este dată de faptul că asigură existența permanentă a egalității contabile și în același timp verifică exactitatea înregistrărilor efectuate în conturi.

Pentru înregistrarea operațiilor economico- financiare se vor parcurge *etapele analizei contabile: Natura operației economico- financiare, Modificările bilanțiere generate de operația economico - financiară, Conturile corespondente, Aplicarea regulii de funcționare a conturilor, Întocmirea formulei contabile.*

Formula contabilă simplă se compune dintr-un singur cont debitor și un singur cont creditor.

Formula contabilă compusă este formula în care corespondența se stabilește între mai multe conturi: fie între un cont debitor și mai multe conturi creditoare, fie între un cont creditor și mai multe conturi debitoare.

Formula contabilă prin intermediul căreia se înregistrează operațiile economico- financiare, în contabilitate poartă denumirea de **formulă contabilă curentă**.

Formula contabilă de stornare se utilizează în situația în care se urmărește corectarea erorilor înregistrate, fie la suma eronată (stornarea parțială), fie la simbolul contului (stornarea totală).

Unitatea de învățare 7

Delimitări, structuri și conturi de capitaluri

Cuprinsul unității de învățare 7:

7.1. Delimitări și structuri privind capitalurile

7.2. Recunoașterea și evaluarea capitalurilor proprii

7.3. Conturile de capitaluri

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea structurilor specifice capitalurilor;
- înțelegerea modului de recunoaștere și evaluare a capitalurilor;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind capitalurile.

Timp alocat unității de învățare: 1 oră

Bibliografie recomandată:

1. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
2. C. Caraiani și M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011
3. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

7.1. Delimitări și structuri privind capitalurile

În existența sa, orice întreprindere are permanent nevoie de **resurse materiale și bănești** necesare desfășurării în bune condiții a activității, în conformitate cu prevederile actului constitutiv. Aceste resurse, indispensabile vieții întreprinderii, nu pot exista fără a avea o sursă de finanțare. În funcție de proveniența lor, sursele de finanțare pot fi grupate în **surse proprii** (capitaluri proprii) și **surse atrase** (datorii).

Raportate la modul de constituire financiară, capitalurile se grupează în trei categorii: capitaluri proprii; provizioane și datorii pe termen lung, cunoscute sub denumirea de împrumuturi și datorii asimilate.

Cele trei categorii de capitaluri, formează la un loc, **capitalurile permanente** ale întreprinderii.

Capitalurile proprii reprezintă drepturile ce revin acționarilor/asociaților asupra activelor unei entități, după deducerea datoriilor aparținând acesteia.

În componența capitalurilor proprii se încadrează: capitalul social, primele legate de capital, rezervele, rezervele din reevaluare, rezultatul exercițiului, rezultatul reportat.

Provizioanele sunt definite ca fiind datorii incerte din punct de vedere al perioadei de exigibilitate sau al valorii. Acestea sunt strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate și sunt utilizate ca surse de finanțare numai pentru cheltuielile pentru care au fost inițial constituite.

Datoriile pe termen lung reprezintă surse de finanțare atrase (străine întreprinderii) dobândite pentru perioade de timp mai mari de un an. În categoria datoriilor pe termen lung se cuprind: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, creditele bancare pe termen lung, datoriile ce privesc imobilizările financiare, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

Teste de evaluare:

1. Prezentați diferența între capitalurile proprii și capitalurile permanente.
(timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Ce sunt provizioanele? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Dați un exemplu de alte împrumuturi și datorii asimilate.
(**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Se dau următoarele informații: materiale consumabile 25.000 lei, datorii față de furnizori 10.000 lei, debitori diverși 5.000 lei, rezerve din reevaluare 3.000 lei, automobile 100.000 lei, prime legate de capital 2.000 lei, împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 5.000 lei, capital social 2.000, credit bancar pe 10 ani, 20.000 lei. Stabiliți valoarea capitalurilor proprii:

- a) 7.000 lei;
- b) 12.000 lei;
- c) 32.000 lei;
- d) 30.000 lei. (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicație rezolvată

Dispuneți de următoarele informații: utilaje 50.000 lei, capital social 60.000 lei, conturi la bănci în lei 50.000 lei, materii prime 30.000 lei, furnizori 5.000 lei, prime legate de capital 10.000 lei, rezerve 15.000 lei, profit 3.000 lei, provizioane 25.000 lei, credite primite de la bancă pe o perioadă de 5 ani 15.000 lei, credite bancare pe termen scurt 10.000 lei, clienți 20.000 lei. Capitalul permanent este:

- a) 182.000 lei
- b) 138.000 lei
- c) 128.000 lei**
- d) 118.000 lei

Capitalul permanent = capital social (60.000 lei) + prime legate de capital (10.000 lei) + rezerve (15.000 lei) + profit (3.000 lei) + provizioane (25.000 lei) + credite primite de la bancă pe o perioadă de 5 ani (15.000 lei) = 128.000 lei

7.2. Recunoașterea și evaluarea capitalurilor proprii

Recunoașterea sau constatarea în bilanț a capitalurilor proprii pornește de la atributul lor de surse de finanțare a activelor întreprinderii. Ca atare, ele sunt recunoscute în bilanț simultan cu recunoașterea activelor generate, potrivit criteriilor de recunoaștere a acestora. În ceea ce privește **evaluarea capitalurilor proprii**, aceasta este strâns legată de evaluarea activelor și datoriilor.

La înregistrarea în contabilitate, capitalul social se evaluează funcție de **valoarea nominală** a acțiunilor sau părților sociale. Această valoare este înscrisă pe fiecare acțiune sau parte socială în calitatea lor de titluri de valoare. Evaluarea capitalului social la valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale impune calculul și evidența distinctă a primelor de capital.

Pentru acțiuni, calitatea lor de titluri de valoare negociabile face ca în sistemul de gestiune al întreprinderii, valorii nominale să i se asocieze și alte categorii de valori: valoarea de piață, valoarea de rentabilitate și valoarea patrimonială.

7.3. Conturile de capitaluri

Contabilitatea capitalului social

Conform O.M.F.P. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea operațiilor privind capitalul social se realizează cu ajutorul contului **101 „Capital”**, detaliat pe următoarele conturi sintetice de gradul II, în funcție de forma juridică a întreprinderii:

1011 Capital subscris nevărsat

1012 Capital subscris vărsat

1015 Patrimoniul regiei

1016 Patrimoniul public

1017 Patrimoniul privat

1018 Patrimoniul institutelor naționale de cercetare - dezvoltare

Contul 101 „Capital” după funcția contabilă este cont de pasiv;

În creditul său se înregistrează capitalul subscris la constituirea întreprinderii și ulterior, la majorarea sa prin aportul proprietarilor, prin operații interne, prin conversia unor angajamente în acțiuni și prin fuziunea prin absorbție cu alte întreprinderi;

În debit se înregistrează reducerea capitalului prin acoperirea pierderilor, prin rambursarea către proprietari a unei cote părți din aporturi și prin anularea acțiunilor proprii răscumpărate;

Soldul final creditor reprezintă capitalul social subscris, vărsat/nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

Pentru evidența relațiilor cu acționarii/asociații privind capitalul se utilizează **contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”**, cont bifuncțional;

În debitul său se înregistrează creanțele față de acționari/asociați pentru capitalul subscris și sumele achitate acestora sau bunurile retrase cu ocazia reducerii capitalului social;

În credit se înregistrează stingerea creanțelor față de acționari/asociați pentru capitalul vărsat/depus și constituirea obligațiilor față de acționari/asociați pentru capitalul retras;

Soldul debitor sau creditor reflectă creanțele, respectiv datoriile față de acționari/asociați privind capitalul.

Constituirea capitalului social implică efectuarea de cheltuieli de constituire formate din: cheltuieli cu tipărirea acțiunilor, taxe notariale, onorarii legate de prestații pentru asistență juridică, salarizarea distribuitorilor care efectuează operația de subscriere de capital, taxe la Registrul Comerțului, cheltuieli cu prospectarea pieței, reclamă și publicitate. Cheltuielile menționate sunt contabilizate în **contul 201 „Cheltuieli de constituire”**, apoi amortizate pe seama cheltuielilor de exploatare, după care imobilizarea necorporală este scoasă din activele societății.

Operațiile contabile privind constituirea capitalului social constau în efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului social, încasarea capitalului subscris și modificarea formei capitalului social.

Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la **majorarea capitalului** sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni; încorporarea rezervelor, cu excepția celor legale; alte operațiuni potrivit legii.

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la **micșorarea capitalului** sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale; diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați; răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți, alte operațiuni, potrivit legii.

Aplicație rezolvată:

1. S.C. Spring S.A. se constituie la 01.04.2015 prin subscripție publică în următoarele condiții:

- capitalul subscris 400.000 lei divizat în 800.000 de acțiuni cu valoare nominală egală cu valoarea de emisiune de 0,50 lei/acțiune;
- structura capitalului subscris:
 - aport în natură 200.000 acțiuni reprezentând o construcție;
 - aport în natură 100.000 acțiuni reprezentând stoc de materii prime;
 - aport în numerar 500.000 acțiuni.
- încasarea (depunerea) aportului se face în două tranșe:
 - tranșa I, la subscriere, când se depune integral aportul în natură și se încasează 50% din aportul în numerar;
 - tranșa a II-a, la 1.10.2015, când se încasează restul de 50% din aportul în numerar;
- cheltuielile de constituire a societății: taxe notariale, asistență juridică etc., însumează 2.000 lei.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni vom parcurge etapele analizei contabile:

1) Natura operațiunii:

01.04.2015 -subscrierea capitalului social : 800.000 acț. x 0,5 lei = 400.000lei

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Creșterea creanței față de acționari	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	A + D	456= 1011 400.000
Creșterea capitalului social subscris nevărsat	1011 Capital subscris nevărsat	P + C	

2) Natura operațiunii:

01.04.2015 - încasarea (depunerea) aportului(tranșa I) :

- aport în natură 200.000 acțiuni x 0,5 lei = 100.000 lei, reprezentând o construcție;
- aport în natură 100.000 acțiuni x 0,5 lei = 50.000 lei, reprezentând stoc de materii prime;
- aport în numerar 250.000 acțiuni x 0,5 lei = 125.000 lei

01.04.2015 – modificarea formei capitalului pentru valoarea capitalului încasat.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad creanțele față de acționari	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	A – D	% = 456 <u>275.000</u> 212 100.000 301 50.000 5121 125.000
Crește valoarea activelor imobilizate (imobilizări corporale)	212 Construcții	A+D	
Crește valoarea activelor circulante (stocuri și disponibilități bănești)	301 Materii prime	A+D	
	5121 Conturi curente la bănci	A+D	
Modificarea formei capitalului	1011 Capital subscris nevărsat	P-D	1011 = 1012 275.000
	1012 Capital subscris vărsat	P+C	

3) Natura operațiunii:

01.10.2015- încasarea (depunerea) aportului (tranză II) conform chitanței:
aport în numerar 250.000 acțiuni x 0,5 lei x 50% = 125.000 lei

- modificarea formei capitalului pentru valoarea capitalului încasat.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad drepturile față de acționari	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	A – D	5121=456 125.000
Crește valoarea activelor circulante(disponibilități bănești)	5121 Conturi la bănci în lei	A+D	
Modificarea formei capitalului	1011 Capital subscris nevărsat	P-D	1011=1012 125.000
	1012 Capital subscris vărsat	P+C	

2. Adunarea Generală a Acționarilor decide majorarea capitalului social prin

încorporarea rezervelor statutare în valoare de 20.000 lei.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestei operațiuni vom parcurge etapele analizei contabile:

Natura operațiunii: majorarea capitalului social conform *hotărârii A.G.A.*

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește capitalului social	1012 Capital subscris vărsat	P + C	1063=1012 20.000
Scad rezervele statutare	1063 Rezerve statutare sau contractuale	P – D	

3. Adunarea Generală a Acționarilor decide diminuarea capitalului social cu echivalentul a 20 părți sociale cu valoarea nominală de 10 lei, ca urmare a retragerii unui asociat.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestei operațiuni vom parcurge etapele analizei contabile:

1) Natura operațiunii: diminuarea capital social, conform *hotărârii A.G.A.*

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade capitalul social	1012 Capital subscris vărsat	P – D	1012 = 456 200
Cresc datoriile față de asociați	456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	P + C	

Aplicație de rezolvat:

Înregistrați următoarele operațiuni economico- financiare:

- în luna aprilie anul N, s-a înregistrat o diminuare a capitalului social în valoare de 2.000 lei, ca urmare a acoperirii în întregime a pierderii din anul precedent;
- în luna august anul N, s-a înregistrat o creștere a capitalului social de 5.000 lei, ca urmare a încorporării primelor de capital;

(timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Capitalurile permanente ale întreprinderii sunt formate din capitaluri proprii, provizioane și datorii pe termen lung, cunoscute și sub denumirea de împrumuturi și datorii asimilate.

Capitalurile proprii reprezintă drepturile ce revin acționarilor/asociaților asupra activelor unei entități, după deducerea datoriilor aparținând acesteia. În componența capitalurilor proprii se încadrează: capitalul social, primele legate de capital, rezervele, rezervele din reevaluare, rezultatul exercițiului și rezultatul reportat.

Operațiunile contabile privind constituirea capitalului social constau în efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului social, încasarea capitalului subscris și modificarea formei capitalului social. Creșterea capitalului este determinată de necesitatea obținerii de resurse noi pentru finanțarea investițiilor și pentru consolidarea situațiilor financiare ale întreprinderilor.

Unitatea de învățare 8

Contabilitatea provizioanelor și a datoriilor pe termen lung

Cuprinsul unității de învățare 8

8.1. Contabilitatea provizioanelor

8.2. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea structurilor specifice provizioanelor;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind împrumuturile și datoriile asimilate.

Timp alocat unității de învățare: 1 oră

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Caraianni și M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011
4. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

8.1. Contabilitatea provizioanelor

Conform O.M.F.P. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, **un provizion** este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă, a cărei înregistrare se realizează dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; valoarea obligației poate fi estimată în mod credibil.

Provizioanele se constituie la finele exercițiului financiar în scopul finanțării pierderilor și a cheltuielilor a căror realizare sau scadență este incertă.

Din punct de vedere contabil, provizioanele se reflectă cu ajutorul **contului 151 „Provizioane”**, detaliat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

1511 „Provizioane pentru litigii”

1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”

1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”

1514 „Provizioane pentru restructurare”

1515 „Provizioane pentru pensii și obligații similare”

1516 „Provizioane pentru impozite”

1517 „Provizioane pentru terminarea contractului de muncă”

1518 „Alte provizioane”

Contul 151 „Provizioane” după funcția contabilă este un cont de pasiv; se creditează odată cu constituirea sau majorarea provizioanelor, pe seama cheltuielilor; se debitează cu valoarea provizioanelor diminuate sau anulate, prin transfer la venituri; Soldul final creditor reprezintă provizioanele constituite și încă neanulate.

Aplicație rezolvată:

1. S.C. Spring S.A. a fost acționată în justiție de unul din furnizorii săi care îi pretindea despăgubiri pentru neîndeplinirea clauzelor contractuale. Despăgubirile sunt în sumă de 10.000 lei.

Pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunii vom parcurge etapele analizei contabile:

Natura operațiunii: constituire provizion întrucât sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea provizionului	1511 “Provizioane pentru litigii”	P + C	6812=1511 10.000
Cresc cheltuielile de exploatare privind provizioanele	6812 “Cheltuielile de exploatare privind provizioanele”	A + D	

2. Sentința judecătorească stabilește plata de despăgubiri în valoare de 10 000 lei, care se achită cu ordin de plată.

Natura operațiunii: înregistrarea cheltuielilor care au devenit exigibile, conform *extrasului de cont*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu despăgubiri, amenzi, penalități	6581 “Despăgubiri, amenzi, penalități”	A + D	6581=5121 10.000
Scad disponibilitățile din contul bancar	5121 “Conturi la bănci în lei”	A – C	

Natura operațiunii: anularea provizionului

- 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”
- 162 „Credite bancare pe termen lung”
- 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare”
- 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”
- 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”
- 169 „Prime privind rambursarea obligațiilor”.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele bancare pe termen lung se evidențiază în contabilitate cu ajutorul conturilor:

162 „Credite bancare pe termen lung”

1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”.

Ambele sunt conturi de surse de finanțare cu funcția contabilă de pasiv; în credit reflectă datoriile întreprinderii față de bănci; în debit reflectă plățile efectuate în scopul stingerii acestei datorii;

Soldurile creditoare reprezintă creditele bancare pe termen lung încă nerambursate și, respectiv, dobânzile datorate în conformitate cu clauzele contractului de împrumut.

Aplicație rezolvată:

La 31 decembrie N, S.C. Spring S.A. contractează și primește un credit bancar de 100.000 lei, rambursabil în două rate egale cu scadența în ultima zi bancară a fiecărui exercițiu financiar. Dobânda anuală este de 20%.

Pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor, în ordine cronologică, vom parcurge etapele analizei contabile:

1) Natura operațiunii: primirea și înregistrarea creditului bancar conform *contractului de credit și extrasului de cont bancar*:

Modificări bilanțiere	Conturi Corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc disponibilitățile din contul bancar	5121 “Conturi la bănci în lei”	A + D	5121=1621 100000
Crește datoria financiară	1621 „Credite bancare pe termen lung”	P+ C	

2) Natura operațiunii: înregistrarea dobânzii aferente ratei 1:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile financiare	666 „Cheltuieli cu dobânzile”	A + D	666=1682 20.000
Crește datoria cu dobânda	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	P+ C	

3) Natura operațiunii: plata ratei 1 și a dobânzii 1 conform *ordinului de plată*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade jumătate din datoria față de bănci	1621 „Credite bancare pe termen lung”	P – D	%= 5121 <u>70 000</u> 1621 50. 000 1682 20. 000
Scade datoria reprezentând dobânda 1	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	P – D	
Scad disponibilitățile din contul bancar	5121 „Conturi la bănci în lei”	A – C	

4) Natura operațiunii: înregistrarea dobânzii aferente ratei 2:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile financiare	666 „Cheltuieli cu dobânzile”	A + D	666 =1682 10. 000
Crește datoria cu dobânda față de bănci	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	P+ C	

5) Natura operațiunii: plata ratei 2 și a dobânzii 2 conform *ordinului de plată*:

Rezumat

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă, a cărei înregistrare se realizează dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; valoarea obligației poate fi estimată în mod credibil.

Provizioanele se constituie la finele exercițiului financiar în scopul finanțării pierderilor și a cheltuielilor a căror realizare sau scadență este incertă.

Datoriile pe termen lung reprezintă surse de finanțare atrase (străine întreprinderii) dobândite pentru perioade de timp mai mari de un an. În categoria datoriilor pe termen lung se cuprind: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, creditele bancare pe termen lung, datorii ce privesc imobilizările financiare, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

În viața unei întreprinderi nevoia de fonduri pentru realizarea activităților investiționale a condus la găsirea unor soluții de creare de noi surse de finanțare, suplimentare, altele decât capitalurile proprii.

Din categoria acestor surse de finanțare atrase, fac parte împrumuturile și datoriile asimilate. Sfera de cuprindere a acestora este variată, modalitățile de apelare la una din categoriile de împrumuturi și datorii asimilate rămânând la latitudinea întreprinderii, făcând parte din politicile manageriale și financiar – contabile ale acesteia.

Creditele pe termen lung sunt datoriile pe care le contractează întreprinderile cu băncile comerciale interne și/sau externe și cu trezoreria statului. Acestea se constituie în surse de finanțare atrase. Creditele bancare sunt dobândite pe bază de contracte de creditare pe o perioadă mai mare de un an și sunt purtătoare de dobânzi.

Tema 9

Delimitări, structuri și conturi de active imobilizate

Cuprinsul unității de învățare 9:

9.1. Delimitări și structuri privind activele imobilizate

9.2. Recunoașterea și evaluarea activele imobilizate

9.3. Contabilitatea curentă a activele imobilizate

9.4. Amortizarea activelor: semnificații, metode, conturi utilizate

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea structurilor specifice activelor imobilizate;
- înțelegerea modului de recunoaștere și evaluare a activelor imobilizate;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind activele imobilizate.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gâdoi, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

9.1. Delimitări și structuri privind activele imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare deținute de o întreprindere pe o perioadă mai mare de un an. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie al întreprinderii sau de echivalente de trezorerie către întreprindere.

În *Reglementările contabile* și în *Standardele Internaționale de Contabilitate* cele trei forme de existență a activelor imobilizate sunt definite astfel:

- **imobilizările corporale**. Sunt active deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și sunt utilizate pe o perioadă mai mare de un an;
- **imobilizările necorporale**. Sunt active identificabile, fără suport material, deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;

- **imobilizările financiare**. Sunt valori deținute la întreprinderile afiliate sub formă de acțiuni, împrumuturi acordate acestora, interese de participare, împrumuturi acordate întreprinderilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări și alte împrumuturi.

În calitatea lor de active de natura mijloacelor de muncă, **imobilizările corporale** se delimitează de celelalte forme ale imobilizărilor prin forma lor materială, iar de activele circulante – care sunt obiecte ale muncii – prin participarea repetată la circuitul economic. Ca **structură** imobilizările corporale cuprind următoarele **grupe**:

- terenuri și amenajări la terenuri;
- construcții;
- instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

În categoria imobilizărilor corporale se cuprind și imobilizările în curs. Acestea reprezintă investiții neterminate, efectuate în regie proprie sau în antrepriză.

Terenurile cuprind: terenurile agricole și silvice, terenurile de construcții, terenurile cu zăcămintă. Întrucât au o durată nelimitată de viață terenurile nu se amortizează, dar se pot deprecia. **Amenajările de terenuri** cuprind: racordarea terenurilor la sistemele de alimentare cu apă și energie; împrejmuirile; lucrările de acces; lucrările de irigații; desecări; îndiguiri. Acestea, fiind investiții efectuate, sunt supuse amortizării.

Construcțiile cuprind: construcțiile industriale; agricole; pentru transporturi, poștă și telecomunicații; hidraulice; pentru comerț și depozitare; de locuințe; pentru transportul energiei electrice; pentru alimentare cu apă ș.a.

Celelalte două grupe cuprind imobilizările corporale specifice, precum: echipamente tehnologice (mașini, utilaje, instalații de lucru), aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică ș.a.

Normele contabile definesc **imobilizările necorporale** ca active identificabile, nemonetare, fără suport material și deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Ca structură imobilizările necorporale cuprind: cheltuielile de constituire; cheltuielile de dezvoltare; concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare; fondul comercial; avansuri și alte imobilizări necorporale; imobilizările necorporale în curs de execuție.

Imobilizările financiare, denumite și investiții financiare, reprezintă valorile financiare investite în capitalul altor întreprinderi și creanțele generate de aceste investiții.

Teste de evaluare: (timp de lucru: 15 minute)

1. Ce reprezintă activele imobilizate?

.....
.....
.....
.....

2. Definiți imobilizările necorporale, corporale și financiare.

.....
.....
.....
.....

3. Care sunt documentele specifice imobilizărilor corporale?

.....
.....
.....
.....

9.2. Recunoașterea și evaluarea activele imobilizate

A.Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale

Fiind active, imobilizările corporale sunt recunoscute, fiecare în parte, după criteriile generale de recunoaștere a activelor: generarea posibilă de beneficii economice viitoare și evaluarea credibilă.

Luarea în considerare a celui de-al doilea criteriu de recunoaștere este corelată cu prevederile legislative din țara noastră potrivit cărora o imobilizare corporală se recunoaște astfel dacă are o valoare mai mare decât limita stabilită, în prezent 1.800 lei.

În cazul imobilizărilor corporale complexe, formate din mai multe elemente individuale, acestea se recunosc individual sau în grup utilizând raționamentul profesional în funcție de specificul întreprinderii.

Imobilizările corporale recunoscute în contabilitate sunt evaluate potrivit regulilor generale de evaluare, cu luarea în considerare a particularităților acestor active.

1. Evaluarea la intrare, denumită și evaluare inițială, se face la costul imobilizării determinat în funcție de modul de intrare în întreprindere: achiziție, construcție, aport la capitalul social, donație etc. Valoarea calculată în acest moment este denumită **valoare contabilă de intrare**.

• **Costul de achiziție** este format din toate cheltuielile ocazionate cu achiziția, instalarea și punerea în funcțiune a unei imobilizări corporale: prețul de cumpărare, incluzând taxele vamale și taxele nerecuperabile, după deducerea

reducerilor comerciale și a rabaturilor, precum și orice costuri care se pot atribui aducerii imobilizării la locația și condiția necesare pentru ca aceasta să poată opera în modul dorit de conducere (costurile de amenajare a amplasamentului, cele de instalare și asamblare ș.a.).

- **Costul de producție** este format din costul de achiziție al materiilor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea imobilizării.

- **Valoarea de aport** este cea aferentă imobilizărilor corporale intrate în întreprindere ca aport la capitalul social sau cu ocazia asocierii, fuziunii etc. Ea se stabilește de evaluatori în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea acestor imobilizări.

- **Valoarea justă** este suma pentru care imobilizarea corporală ar putea fi schimbată de bună voie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

2. **Evaluarea la ieșire** a imobilizărilor corporale se face la valoarea contabilă de intrare.

3. **Evaluarea la inventar** se face la **valoarea actuală** a fiecărei imobilizări corporale denumită și **valoare de inventar**. Ea se stabilește în funcție de prețul pieței, utilitatea și starea imobilizărilor corporale.

4. **Evaluarea la bilanț** (la închiderea exercițiului) se face la valoarea contabilă de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În urma punerii de acord a valorii contabile cu rezultatele inventarierii, imobilizările corporale se înscriu în bilanț la **valoarea contabilă netă**: valoarea contabilă de intrare minus amortizările și ajustările pentru deprecieri, în cazul imobilizărilor corporale amortizabile, respectiv valoarea contabilă de intrare minus ajustările pentru deprecieri, în cazul imobilizărilor corporale neamortizabile (terenurile).

B. Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale

Recunoașterea imobilizărilor necorporale se face pe baza criteriilor generale de recunoaștere a activelor și anume: este probabil ca beneficiile economice viitoare atribuibile imobilizării să revină întreprinderii; costul imobilizării poate fi evaluat credibil.

Evaluarea imobilizărilor necorporale, deși comună cu cea a imobilizărilor corporale, prezintă totuși unele particularități la intrarea lor în întreprindere (evaluarea inițială).

Costul la care se face **evaluarea inițială** poate fi, în funcție de sursa de intrare, costul de achiziție, valoarea justă (care se substituie costului de achiziție) sau costul de producție. Costul de producție al imobilizărilor necorporale din resurse proprii cuprinde, ca și în cazul imobilizărilor corporale, cheltuielile directe și cheltuielile indirecte repartizate rațional.

C. Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare sunt instrumente financiare primare care, la investitor, generează un activ financiar, adică dreptul de a încasa numerar sau orice alte active financiare de la întreprinderea în care a investit. Astfel, posibilitatea generării de beneficii economice viitoare există, întrucât întreprinderea în care investitorul a decis să investească a fost atent analizată, existând suficiente indicii că aceasta va obține profit și implicit va putea distribui dividende. De asemenea, cel de-al doilea criteriu de recunoaștere este satisfăcut întrucât costul activului financiar rezultă dintr-un contract încheiat de către părți.

Evaluarea imobilizărilor financiare se particularizează potrivit naturii lor.

La intrare (evaluarea inițială) imobilizările financiare sunt evaluate la costul de achiziție, adică la prețul de cumpărare determinat prin contractul de achiziție.

La ieșire, evaluarea titlurilor imobilizate se face după metodele de evaluare proprii stocurilor: cost mediu ponderat (CMP), primul intrat – primul ieșit (FIFO) sau ultimul intrat – primul ieșit (LIFO).

La inventar, imobilizările financiare sunt evaluate la valoarea de inventar, denumită și valoare actuală sau valoare justă. În principiu, valoarea actuală (justă) a titlurilor de valoare imobilizate se determină în funcție de faptul dacă sunt sau nu cotate la bursă. Cele cotate la bursă sunt evaluate la cursul mediu al ultimei luni, cele necotate la valoarea probabilă de negociere.

La bilanț titlurile de valoare imobilizate se evaluează la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare, adică la valoarea contabilă netă.

Teste de evaluare: (timp de lucru: 15 minute)

1. Ce este valoarea justă a unei imobilizări?

.....
.....
.....
.....

2. Ce înțelegeți prin valoare netă contabilă?

.....
.....
.....
.....

3. Din ce este format costul de achiziție și decapitalizare al unei imobilizări corporale?

.....
.....
.....
.....

4. Cum se evaluează la intrare activele imobilizate? Dar la bilanț?

.....
.....
.....
.....

9.3. Contabilitatea curentă a activelor imobilizate

A. Conturile privind imobilizările necorporale

Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **20 „Imobilizări necorporale”** și anume:

- 201. Cheltuieli de constituire**
- 203. Cheltuieli de dezvoltare**
- 205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare**
- 206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale**
- 207. Fond comercial**
- 208. Alte imobilizări necorporale**

Toate sunt conturi de activ. În *debitul* lor se înregistrează, la valoarea contabilă de intrare, intrările de imobilizări necorporale potrivit surselor de intrare: achiziții, producție proprie, aport la capitalul social, plus de inventar ș.a. În *credit* se înregistrează, la valoarea contabilă de intrare, ieșirile de imobilizări necorporale prin scoatere din activ, prin vânzare, lipsă la inventar ș.a. Au sold *debitor* care exprimă existentul de imobilizări necorporale exprimat la valoarea contabilă de intrare.

În strânsă legătură cu cele de mai sus se utilizează și conturile din grupele 23 „Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări”, 28 „Amortizări privind imobilizările” și 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”.

De asemenea, pentru instrumentarea contabilă a intrărilor de active imobilizate este necesară utilizarea conturilor 4426 „TVA deductibilă”. Este cont de creanțe fiscale cu funcția contabilă de activ. Înregistrează în *debit*, în cursul lunii, TVA deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, iar în *credit*, la sfârșitul lunii, TVA nedeductibilă trecută pe cheltuieli, TVA deductibilă compensată cu TVA colectată și TVA de recuperat de la buget.

Amortizarea imobilizărilor necorporale se calculează după metoda liniară pe o perioadă de maximum 5 ani cu excepția cheltuielilor de dezvoltare și a concesiunilor care pot fi amortizate pe durata de utilizare.

Operațiunile contabile generate de imobilizările necorporale se grupează în următoarele categorii: intrări, amortizări și deprecieri, ieșiri.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. achiziționează în luna septembrie a exercițiului N un program informatic pentru necesități proprii de utilizare, precum și licența pentru comercializarea acestui program informatic. Valoarea facturată de furnizor este de 9.000 lei din care pentru licență suma de 2.000 lei, TVA 19 %. Programul informatic se amortizează potrivit hotărârii consiliului de administrație pe o perioadă de 5 ani.

1) Natura operațiunii:

01.09.N- achiziționarea programului informatic și a licenței de vânzare, conform *facturii fiscale*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor necorporale	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	A + D	$\% = 404 \frac{10.800}{205 \quad 2.000}$ $\frac{208 \quad 7.000}{4426 \quad 1.710}$
Crește TVA deductibilă	208 Alte imobilizări necorporale	A + D	
	4426 TVA deductibilă	A + D	
Crește datoria față de furnizorii de imobilizări	404 Furnizori de imobilizări	P + C	

2) Natura operațiunii:

- calculul și înregistrarea amortizării programului informatic, conform *Planului de amortizare*, în exercițiul N:

Rata lineară (RL)= $100/DVU = 100/5 \text{ ani} = 20\%$
Amortizarea anuală (Aa)= $VCI \times RL = 7.000 \text{ lei} \times 20\% = 1.400 \text{ lei /an}$
Amortizarea pentru exercițiul N = $1.400\text{lei}/3 \text{ luni} = 466 \text{ lei}$,
DVU = durata de viață utilă
VCI = valoare contabilă de intrare

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea amortizării programului informatic	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	P + C	6811 = 2808 466
Cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	A + D	

Notă: Amortizarea imobilizărilor necorporale se înregistrează lunar.

3) Natura operațiunii:

- înregistrarea amortizării programului informatic, conform *Planului de amortizare*, în exercițiul N+1:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea amortizării programului informatic	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	P + C	6811 = 2808 1.400
Cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	A + D	

La fel se procedează și în exercițiile viitoare, până la 01.10.N+5, când amortizarea cumulată în contul 2808 va însuma 7000 lei, deci programul informatic va fi complet amortizat.

4) Natura operațiunii:

1.10.N+5- scoaterea din activ a programului informatic complet amortizat, conform *notei de contabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade valoarea amortizării programului informatic	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	P - D	2808 = 208 7.000
Scade valoarea imobilizărilor necorporale	208 Alte imobilizări necorporale	A - C	

Similar se procedează și pentru înregistrarea amortizării licenței de vânzare.

B. Conturile privind imobilizările corporale

Înregistrarea în contabilitate a existenței și mișcării imobilizărilor corporale se realizează cu aportul conturilor din grupa **21 „Imobilizări corporale”**, și anume:

211. Terenuri și amenajări de terenuri

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții

213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)

2132. Aparare și instalații de măsurare, control și reglare

2133. Mijloace de transport

2134. Animale și plantații

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

215. Investiții imobiliare

216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

217. Active biologice productive

Sunt conturi de activ. În *debitul* lor se înregistrează, la valoarea contabilă de intrare, intrările de imobilizări corporale potrivit surselor de intrare: achiziții, construire, aport la capitalul social, plus de inventar ș.a. În *credit* se înregistrează, la valoarea contabilă de intrare, ieșirile de imobilizări corporale prin scoatere din folosință, prin vânzare, lipsă la inventar ș.a. Au sold *debitor* care exprimă existentul de imobilizări corporale exprimat la valoarea contabilă de intrare.

De asemenea, pentru instrumentarea contabilă a operațiunilor specifice imobilizărilor corporale se utilizează conturilor din grupele **22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare”** și **23 „Imobilizări în curs”**.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale se realizează corespunzător naturii acestora și necesităților proprii ale întreprinderii. De exemplu, contabilitatea analitică a terenurilor se realizează pe grupe cum sunt: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții etc.; contabilitatea analitică a amenajărilor de terenuri se realizează pe fiecare amenajare în parte, cum ar fi: lucrări de irigații, împrejmuiri, racordarea terenurilor la alimentarea cu apă etc.; contabilitatea analitică a construcțiilor se realizează pe fiecare construcție în parte ș.a.m.d.

Întarea prin achiziționare reprezintă cea mai frecventă modalitate de intrare în întreprindere a imobilizărilor corporale. Achiziționarea poate fi făcută de la furnizori interni sau externi.

Costul de achiziție al imobilizărilor corporale stă la baza înregistrării imobilizărilor corporale în contabilitate, iar documentele justificative utilizate în acest scop sunt: *factura*, *procesul – verbal de recepție* și *procesul – verbal de punere în funcțiune*.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. achiziționează o betonieră de la furnizorul S.C. Construct S.R.L., factura cuprinzând următoarele :

•prețul de cumpărare:	8.000 lei
•cheltuieli de transport	<u>200 lei</u>
Total	8.200 lei
•TVA 19 %	<u>1.558 lei</u>
Total factură	9.758 lei

1) Natura operațiunii: intrarea în întreprindere a imobilizării corporale la costul de achiziție de 8.200 lei (8.000 lei preț de cumpărare + 200 lei cheltuieli de transport):

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor corporale-categoria "Echipamente tehnologice"	2131 Echipamente tehnologice	A + D	$\% = 404$ <u>9.758</u> 2131 8.200 4426 1.558
Crește TVA deductibilă	4426 TVA deductibilă	A + D	
Crește datoria față de furnizorii de imobilizări	404 Furnizori de imobilizări	P + C	

Sunt situații, în practică, când societățile comerciale al căror obiect de activitate le permite să constuiască în regie proprie anumite categorii de imobilizări.

Imobilizările corporale construite în regie proprie se evaluează și înregistrează în contabilitate la **costul de producție** format din: costul de achiziție al materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producție și cota de cheltuieli indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de producerea bunurilor.

Cheltuielile ocazionate cu construirea în regie proprie a imobilizărilor corporale se înregistrează în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a. Dacă până la

sfârșitul perioadei de gestiune investiția nu este terminată cheltuielile efectuate sunt recunoscute ca imobilizări corporale în curs de execuție constituite pe seama veniturilor din producția de imobilizări corporale. În perioada de gestiune următoare cheltuielile efectuate sunt contabilizate, de asemenea, în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a și, *la recepție*, totalul cheltuielilor din ambele perioade este recunoscut ca imobilizare corporală.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. construiește în regie proprie un spațiu de depozitare a produselor pe care le fabrică. În exercițiul N a efectuat următoarele cheltuieli de exploatare:

- materiale directe 27.000 lei;
- salarii totale 11.000 lei, din care salarii directe 8.000 lei;
- amortizare totală 2.500 lei, din care amortizare aferentă imobilizărilor direct productive 2.000 lei. La sfârșitul exercițiului N instalația rămâne în curs de execuție.

În exercițiul N+1 societatea a mai efectuat cheltuieli de exploatare reprezentate de salarii în sumă de 4.000 lei, din care salarii directe 3.000 lei. După terminarea lucrărilor, depozitul este recepționat pentru a putea fi dat în folosință.

1) Natura operațiunii: înregistrarea cheltuielilor efectuate pentru obținerea instalației, conform *centralizatorului bonurilor de consum*, *statului de salarii* și respectiv *planului de amortizare*, în exercițiul N:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu materialele consumabile	602 Cheltuieli cu materialele consumabile	A + D	602 = 302 27.000
Scade stocul de materialele consumabile	302 Materiale consumabile	A – C	
Cresc cheltuielile cu salariile	641 Cheltuieli cu salariile personalului	A + D	641 = 421 11.000
Cresc obligațiile față de salariați	421 Personal – salarii datorate	P+C	6811 = 281 2.500

Cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere	A + D	
Crește valoarea amortizării imobilizărilor corporale	281 Amortizări privind imobilizările corporale	P+C	

2) Natura operațiunii: decontarea costului de producție asupra imobilizării în curs de execuție, conform *raportului de producție* în execuțiul N:

Costul de producție al investiției în curs = cheltuielile directe (27.000 lei + 8.000 lei) + cheltuieli indirecte repartizate rațional (2.000 lei) = 37.000 lei.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor în curs de execuție	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	A + D	231 = 722 37.000
Se înregistrează producția în curs de execuție la cost de producție	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	P+C	

3) Natura operațiunii: înregistrarea cheltuielilor de exploatare, conform *statului de salarii*, efectuate în exercițiul N+1, în sumă de 4.000 lei, reprezentând salarii:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu salariile	641 Cheltuieli cu salariile personalului	A + D	641 = 421 4.000
Cresc obligațiile față de salariați	421 Personal – salarii datorate	P+C	

4) Natura operațiunii: se recepționează depozitul la **costul de producție de 40.000 lei**, conform *procesului verbal de recepție finală*, (37.000 lei costul investițiilor în curs la 31.12.N + 3.000 lei costul investițiilor din N+1).

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor corporale, categoria "Construcții"	212 Construcții	A + D	212 = % 40.000 231 37.000 722 3.000
Scade valoarea imobilizărilor în curs de execuție	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	A – C	
Se înregistrează producția de imobilizări corporale la cost de producție	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	P+C	

Similar intrării, operațiile privind **ieșirea** imobilizărilor corporale din întreprindere prezintă particularități în funcție de căile de ieșire, cele mai reprezentative fiind lichidarea și vânzarea. Alte căi de ieșire pot fi: donația, lipsuri la inventar, cauze de forță majoră, participarea la capitalul altor întreprinderi ș.a.

Ieșirea imobilizărilor corporale prin *vânzare* este decisă de conducerea întreprinderii atunci când durata de viață a expirat, când imobilizările nu mai dau randamentul scontat sau când se urmărește înlocuirea imobilizărilor existente cu altele mai performante.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. vinde o instalație la prețul negociat de 120.000 lei, TVA 19 %; valoarea contabilă este 100.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării însumează 90.000 lei.

1) Natura operațiunii: vânzarea instalației, conform *facturii fiscale*, la prețul negociat de 120.000 lei, TVA 19 %:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele față de terți	461 Debitori diverși	A+D	461 = % 142.800 7583 120.000 4427 22.800
Cresc veniturile din exploatare cu vânzarea activelor	7583	P+C	
Crește TVA colectată	4427 TVA colectată	P+C	

2) Natura operațiunii: scoaterea din evidență a instalației vândute amortizată parțial (valoare contabilă 100.000 lei, amortizare calculată 90.000 lei), conform *notei de contabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare cu activele cedate	6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	A+D	$\% = \frac{2131}{6583} \cdot \frac{100.000}{10.000}$
Scade valoarea amortizării imobilizărilor corporale	281 Amortizări privind imobilizările corporale	P-C	
Scade valoarea imobilizărilor corporale	2131 Echipamente tehnologice	A-C	

C. Conturile privind imobilizările financiare

Evidența imobilizărilor financiare în titluri de valoare se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **26 „Imobilizări financiare”**:

- 261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate**
- 263. Interese de participare**
- 264. Titluri puse în echivalență**
- 265. Alte titluri imobilizate**
- 267. Creanțe imobilizate**
- 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P)**

Conturile de imobilizări financiare sunt de activ și funcționează similar conturilor de imobilizări neamortizabile.

Operațiile contabile privind imobilizările financiare privesc: achiziția, încasarea sau reinvestirea dividendelor, ajustările pentru pierderea de valoare, cedarea.

Pentru contabilizarea operațiilor privind imobilizările financiare în titluri de valoare trebuie avut în vedere faptul că datoriile generate de achiziția lor se împart în două categorii: față de intermediar, în contul 404 „Furnizori de imobilizări” și față de emitentul de titluri în contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”.

Aplicații de rezolvat (timp de lucru: 20 minute):

1. S.C. Spring S.A. achiziționează de la furnizorul S.C. Computer Star S.R.L. două calculatoare și două imprimante, factura cuprinzând următoarele :

Calculator 2 buc	
•prețul de cumpărare unitar:	
3.000 lei	
Imprimantă 2 buc	
•prețul de cumpărare unitar:	
800 lei	
Total	7.600 lei
•TVA 19 %	<u>1.444 lei</u>
Total factură	9.044 lei

Înregistrați în contabilitate această achiziție.

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. S.C. Spring S.A. vinde un mijloc de transport la prețul negociat de 45.000 lei, TVA 19 %; valoarea contabilă este 40.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării însumează 38.000 lei.

Înregistrați în contabilitate aceste operațiuni.

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

9.4. Amortizarea activelor: semnificații, metode, conturi utilizate

În timp, ca urmare a utilizării în diferitele activități ale întreprinderii sau ca urmare a progresului tehnic, activele imobilizate își pierd treptat din valoare, deci se depreciază. Normele contabile și literatura de specialitate definesc amortizarea ca alocare sistematică a valorii amortizabile a unui activ (imobilizare) pe întreaga sa durată de viață utilă.

Pierderea treptată de valoare conduce la necesitatea înlocuirii activului cu altul nou la expirarea duratei de viață. Întrucât alocarea de valoare a activului se face pe seama cheltuielilor, valoarea respectivă, inclusă în prețul de vânzare, se

recuperează prin vânzarea produselor și se constituie ca **sursă de autofinanțare** a activelor imobilizate la expirarea duratei de viață.

Durata de viață utilă a unui activ este perioada de utilizare estimată că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării. Cu cât durata de viață este mai mare cu atât amortizarea anuală este mai mică, și invers.

Normele contabile aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, prevăd **trei metode** de amortizare: liniară, degresivă și accelerată.

În principiu, amortizarea se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii contabile de intrare a imobilizărilor corporale.

Metoda liniară constă în calculul și alocarea uniformă a valorii contabile a imobilizărilor corporale pe toată durata de funcționare exprimată în ani. Este cea mai simplă metodă de calcul al amortizării, fiind foarte aproape de deprecierea reală a imobilizării (depreciere justificată economic).

Relațiile de calcul proprii metodei liniare sunt:

- Rata liniară anuală a amortizării (RL) = $100/DVU$, în care:
- DVU reprezintă durata de viață utilă exprimată în ani.
- Amortizarea anuală (Aa) = Valoarea contabilă de intrare a imobilizării corporale (VCI) $\times$ RL;
- Valoarea contabilă netă (VCN) = Valoarea contabilă de intrare – Amortizări anuale cumulate

Valoarea amortizării calculată prin aplicarea cotelor de amortizare la valoarea contabilă a imobilizării se include în cheltuielile de exploatare, cont 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” pe toată durata de funcționare a acesteia. Contul rectificativ prin intermediul căruia se diminuează indirect valoarea contabilă de intrare a imobilizării este 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Metoda degresivă presupune aplicarea ratei degresive (RD) asupra valorii contabile nete. Rata degresivă se calculează aplicând asupra ratei liniare un coeficient multiplicator stabilit în funcție de durata de utilizare a imobilizării corporale. Coeficienții de multiplicare stabiliți prin Hotărâre de Guvern sunt:

- 1,5 dacă durata normată de utilizare este între 2 și 5 ani inclusiv;
- 2 dacă durata de utilizare este între 5 și 10 ani inclusiv;
- 2,5 dacă durata de utilizare este mai mare de 10 ani;

Pentru a se obține o valoare contabilă egală cu zero la finele perioadei de amortizare, metoda prevede ca atunci când la închiderea unui exercițiu amortizarea degresivă este egală sau mai mică decât amortizarea liniară, începând cu acel exercițiu amortizarea se calculează după metoda liniară. Amortizarea medie anuală liniară se obține raportând valoarea rămasă de recuperat la numărul de ani rămași.

Metoda accelerată constă în includerea în cheltuielile de exploatare în primul an de funcționare a unei cote de până la 50% din valoarea contabilă a imobilizării. În anii următori amortizarea se calculează după metoda liniară.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. achiziționează pe 1.01.N un mijloc de transport la prețul de cumpărare de 43.000 lei. Societatea practică metoda lineară iar durata de viață utilă a mijlocului de transport este 5 ani.

Calculul amortizării mijlocului de transport prin metoda liniară se prezintă ca în tabelul de mai jos:

lei

ANII	VALOAREA CONTABILĂ DE INTRARE	AMORTIZARE ANUALĂ	AMORTIZARE CUMULATĂ	VALOAREA CONTABILĂ NETĂ
0	1	2	3	4=1-3
N	43.000	8.600	8.600	34.400
N+1	43.000	8.600	17.200	25.800
N+2	43.000	8.600	25.800	17.200
N+3	43.000	8.600	34.400	8.600
N+4	43.000	8.600	43.000	0

$$RL = 100/5 = 20\%$$

Amortizarea anuală = $43.000 \times 20\% = 8.600$ lei ,

Amortizarea lunară = $8.600/12 = 716$ lei

Natura operațiunii: înregistrarea amortizării lunare, conform *planului de amortizare*, timp de 5 ani.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuiile de exploatare privind amortizările	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	A+D	6811 = 2813 716
Crește amortizarea imobilizărilor corporale	2813 Amortizarea instalațiilor...	P+C	

Menținând datele aplicației anterioare, dacă întreprinderea ar utiliza metoda degresivă , calculele ar fi următoarele:

- coeficientului multiplicator aferent duratei de viață de 5 ani este 1,5.
- Rata degresivă = $RL \times K = 20\% \times 1,5 = 30\%$

lei

ANII	VALOAREA CONTABILĂ DE INTRARE	VALOAREA CONTABILĂ NETĂ LA ÎNCEPUTUL ANULUI	AMORTIZARE DEGRESIVĂ	AMORTIZARE CUMULATĂ
0	1	2=2-3	3=2×30%	4
N	43.000	43.000	12.900	12.900
N+1	43.000	30.100	9.030	21.930
N+2	43.000	21,070 ^{*)}	7.023 ^{*)}	28.953
N+3	43.000	14.047	7.023	35.976
N+4	43.000	7.023	7.023	43.000

$$^*) 21.930 \text{ lei} : 3 \text{ ani} = 7.023 \text{ lei/an}$$

Înregistrarea contabilă este similară metodei lineare, cu sumele rezultate din calculele de mai sus.

Aplicații de rezolvat:

1. S.C. Spring S.A. achiziționează pe 1.10.N un utilaj la prețul de cumpărare de 153.000 lei. Societatea practică metoda lineară iar durata de viață utilă a utilajului este 15 ani.

Întocmiți planul de amortizare pentru utilajul respectiv; timp de lucru (5 min.)

[illegible]

Înregistrați în contabilitate amortizarea lunară; (timp de lucru: 5 minute)

.....

.....

.....

.....
.....

Cu ce valoare va figura înscris în bilanțul anului N+3, utilajul respectiv.
(timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare deținute de o întreprindere pe o perioadă mai mare de un an. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie al întreprinderii sau de echivalente de trezorerie către întreprindere. În *Reglementările contabile* și în *Standardele Internaționale de Contabilitate* cele trei forme de existență a activelor imobilizate sunt definite astfel:

- **imobilizările corporale.** Sunt active deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și sunt utilizate pe o perioadă mai mare de un an;

- **imobilizările necorporale.** Sunt active identificabile, fără suport material, deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;

- **imobilizările financiare.** Sunt valori deținute la întreprinderile afiliate sub formă de acțiuni, împrumuturi acordate acestora, interese de participare, împrumuturi acordate întreprinderilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări și alte împrumuturi.

Operațiunile privind intrarea imobilizărilor corporale în întreprindere prezintă particularități în contabilizare în funcție de sursele de intrare a lor: achiziție, construire, aport în natură la capitalul social, leasing, plus la inventar, donații ș.a. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale se realizează corespunzător naturii acestora și necesităților proprii ale întreprinderii. Similar intrării, operațiunile privind ieșirea imobilizărilor corporale din întreprindere prezintă particularități în funcție de căile de ieșire, cele mai reprezentative fiind lichidarea și vânzarea, donația, lipsuri la inventar ș.a.

Operațiunile contabile generate de *imobilizările necorporale* se grupează în aceleași categorii: intrări, amortizări și deprecieri, ieșiri și se contabilizează după aceeași metodologie cu cea a imobilizărilor corporale.

Operațiunile contabile privind *imobilizările financiare* privesc: achiziția, încasarea sau reinvestirea dividendelor, ajustările pentru pierderea de valoare, cedarea..

În timp, ca urmare a utilizării în diferitele activități ale întreprinderii sau ca urmare a progresului tehnic, activele imobilizate își pierd treptat din valoare, deci se depreciază. Normele contabile și literatura de specialitate definesc **amortizarea** ca alocare sistematică a valorii amortizabile a unui activ (imobilizare) pe întreaga sa durată de viață utilă. Pierderea treptată de valoare conduce la necesitatea înlocuirii activului cu altul nou la expirarea duratei de viață. Întrucât alocarea de valoare a activului se face pe seama cheltuielilor, valoarea respectivă, inclusă în prețul de vânzare, se recuperează prin vânzarea produselor și se constituie ca **sursă de autofinanțare** a activelor imobilizate la expirarea duratei de viață.

Unitatea de învățare 10

Delimitări, structuri și conturi de stocuri

Cuprinsul unității de învățare 10:

- 10.1. Delimitări și structuri privind stocurile**
- 10.2. Recunoașterea și evaluarea stocurilor**
- 10.3. Contabilitatea curentă a stocurilor**

Obiectivele unității de învățare:

- prezentarea structurilor specifice stocurilor;
- înțelegerea modului de recunoaștere și evaluare a stocurilor;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind stocurile.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. Manea Cristina Lidia și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Jalbă Luminița, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

10.1. Delimitări și structuri privind stocurile

Stocurile sunt active circulante: deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile sunt bunuri sau servicii care, în mod normal, se transformă în disponibilități bănești într-o perioadă mai mică de un an având, din acest punct de vedere, atributul de active circulante.

Definiția stocurilor nu se referă doar la natura elementului considerat, ci la destinația acestuia, care este puternic influențată de specificul entității care deține bunurile. De exemplu, un autoturism achiziționat de o entitate economică pentru a fi folosit în cadrul unității pentru transportul muncitorilor va fi încadrat în contabilitate la imobilizări corporale (*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații*), în timp ce, pentru acele entități care au ca obiect de activitate

comerțul cu autoturisme, acesta va fi încadrat la stocuri (mărfuri). Există situații, în care stocurile pot să aibă și o natură necorporală (nematerială). Este cazul societăților care au ca obiect de activitate prestarea de servicii. Pentru acestea lucrările realizate și nefacturate, la încheierea exercițiului, constituie stocuri. Prin urmare, în categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuințe etc., realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea unor astfel de produse). Este cazul și al unui teren care este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, situație în care acesta este înregistrat la stocuri.

Diversitatea stocurilor deținute de o entitate a condus la necesitatea grupării lor, astfel:

Stocuri de materii prime și materiale formate din: *Materii prime; Materiale consumabile; Materiale de natura obiectelor de inventar.*

Stocuri în curs de aprovizionare, care cuprind: *Materii prime în curs de aprovizionare; Materiale consumabile în curs de aprovizionare; Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare; Animale în curs de aprovizionare; Mărfuri în curs de aprovizionare; Ambalaje în curs de aprovizionare.*

Producția în curs de execuție, care cuprinde: *Produse în curs de execuție; Servicii în curs de execuție;*

Produse, în care sunt incluse următoarele categorii: *Semifabricate; Produse finite; Produse reziduale; Produse agricole;*

Stocuri aflate la terți, unde se includ: *Materii și materiale aflate la terți; Produse aflate la terți; Active biologice de natura stocurilor aflate la terți; Mărfuri aflate la terți; Ambalaje aflate la terți;*

Active biologice de natura stocurilor;

Mărfuri;

Ambalaje.

Spre deosebire de activele imobilizate, a căror valoare se transmite în mod eșalonat în costuri pe durata de viață utilă, în cazul stocurilor valoarea de înregistrare se include în cheltuielile de exploatare ale perioadei în care acestea sunt consumate sau utilizate în procesul de producție de bunuri și servicii.

O problemă importantă a contabilității stocurilor o constituie **modul de realizare a contabilității analitice**: prin contabilitatea financiară sau prin contabilitatea de gestiune. **În țara noastră**, contabilitatea analitică a stocurilor **este integrată în contabilitatea financiară**, din necesități de a asigura printr-un sistem standardizat, obligatoriu pentru toate entitățile economice, evidența și controlul integrității stocurilor.

Teste de evaluare:

1. Care este semnificația noțiunii de stoc? (timp de lucru: 2 minute)

.....
.....
.....
.....

2. De ce stocurile intră în categoria activelor circulante? (timp de lucru: 2 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Prezentați structura stocurilor. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Care din următoarele structuri sunt stocuri: (timp de lucru : 2 minute)

- a) materii prime și materiale, producție în curs de execuție, creanțe, produse;
- b) materii prime și materiale, producție în curs de execuție, produse, disponibilități bănești, animale, ambalaje;
- c) materii prime și materiale, producție în curs de execuție, produse, stocuri aflate la terți, animale, mărfuri, ambalaje;
- d) disponibilități bănești, creanțe, produse în curs de execuție;

10.2. Recunoașterea și evaluarea stocurilor

Ca orice active, stocurile sunt recunoscute în contabilitate atunci când sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere prevăzute de *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*:

- este posibil ca orice beneficiu economic, asociat elementului, să intre sau să iasă în sau din întreprindere; și
- elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

Pentru a putea fi contabilizate stocurile trebuie să supună evaluării, momentul în care se va stabili valoarea la care aceste elemente vor fi prezentate în bilanțul contabil.

Evaluarea stocurilor se efectuează în următoarele momente: evaluarea la intrarea în entitate denumită și evaluare inițială sau cu ocazia primei recunoașteri în contabilitate; evaluarea la inventar; evaluarea la ieșirea din gestiune sau cu ocazia încetării recunoașterii în contabilitate și evaluarea la întocmirea bilanțului sau la închiderea exercițiului.

1. Evaluarea stocurilor la intrarea în unitate

Reglementările contabile din țara noastră prevăd că, la evaluarea inițială, costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc. La intrarea în întreprindere stocurile se evaluează și înregistrează în contabilitate pe categorii de bunuri astfel: pentru stocurile procurate de la terți, cu titlu oneros, la *cost de achiziție*; pentru bunurile produse în unitate, la *cost de producție*; pentru bunurile aduse ca aport în natură la constituirea capitalului social, evaluarea se realizează la *valoarea de aport*, stabilită prin expertiză tehnică; pentru bunurile dobândite cu titlu gratuit sau prin donație, precum și cele constatate plus la inventar, la *valoarea justă* stabilită în funcție de prețul pieței, starea, utilitatea și amplasarea stocurilor respective;

Costul de achiziție se utilizează pentru evaluarea stocurilor cumpărate: materii prime, materiale, mărfuri etc. El cuprinde, ca și în cazul imobilizărilor, prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția taxelor recuperabile), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective, precum și comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Reducerile comerciale acordate de furnizori nu fac parte din costul de achiziție. De asemenea, taxa pe valoarea adăugată (TVA) fiind, de regulă, recuperabilă, nu se cuprinde în costul de achiziție al stocurilor. La întreprinderile neplătitoare de TVA, valoarea acesteia se include în costul stocurilor.

Costul de producție este utilizat pentru evaluarea stocurilor fabricate: produse finite, semifabricate, producție în curs de execuție și alte stocuri produse de către întreprindere. Acest cost cuprinde cheltuielile directe aferente producției (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă, cheltuielile cu salariile personalului direct productiv și alte cheltuieli directe de producție), precum și cota cheltuielilor indirecte de producție, alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Valoarea justă este reprezentată de prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare (OMFP 1802/2014).

2. Evaluarea la ieșirea stocurilor din gestiune

Constituie una dintre problemele de bază ale tratamentului contabil al stocurilor date fiind implicațiile contabile și, mai ales, cele financiare și fiscale. În principiu, evaluarea stocurilor la ieșire se face la costul lor. Ținând însă seama de caracteristicile stocurilor în ceea ce privește individualizarea acestora (stocuri identificabile și stocuri fungibile⁷) și de considerente practice, normele contabile aprobate prin OMFP nr. 1802/2014 prevăd utilizarea următoarelor metode de evaluare la ieșire:

- pentru stocurile identificabile: metoda identificării specifice (IS);
- pentru stocurile fungibile: metoda costului mediu ponderat (CMP); metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO); metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO);
- alte metode sau tehnici de măsurare a costurilor: metoda costului standard, în activitatea de producție și metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

Aceste metode de evaluare au fost prezentate în cadrul Unității de învățare *Măsurare și evaluare în contabilitate*.

3. Evaluarea stocurilor la inventariere

Cu ocazia inventarierii, stocurile se evaluează la valoarea actuală (valoarea de inventar) a fiecărui element, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. În concordanță cu principiul prudenței, pentru stabilirea valorii de inventar a bunurilor se iau în considerare toate ajustările de valoare cauzate de deprecieri.

Tratamentul contabil al rezultatului inventarierii este următorul:

- Dacă valoare de inventar este mai mare decât valoarea la care stocul este înregistrat în contabilitate, în listele de inventariere se va trece valoarea din contabilitate.
- În situație inversă (valoare de inventar mai mică decât valoare la care bunul este înregistrat în contabilitate), în listele de inventariere se va trece valoarea de inventar, iar în contabilitate se vor înregistra ajustări pentru deprecierea stocurilor.

⁷ Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele (OMFP 1802/2014, pct. 285, alin. (2))

4. Evaluarea stocurilor la sfârșitul exercițiului financiar

Potrivit O.M.F.P. nr 1802/2014, activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. Această valoare poartă denumirea de valoare realizabilă netă.

Prin **valoarea realizabilă netă** se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Teste de evaluare:

1. Care sunt momentele în care se realizează evaluarea stocurilor? (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....

2. Cum sunt evaluate stocurile în momentul ieșirii din unitate? (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....

3. În ce constă evaluarea stocurilor la inventariere? (**timp de lucru : 5 minute**)

.....
.....
.....
.....

Aplicație rezolvată:

1. Prețul de vânzare al unui bun este 3.000 lei. Costul estimat cu evaluarea acestuia se ridică la nivelul sumei de 500 lei, iar costul estimat al vânzării efective este în sumă de 200 lei. Care va fi valoarea realizabilă netă a bunului respectiv?

Valoarea realizabilă netă= 3.000-500-200= 2.300lei

Aplicații de rezolvat:

1. Care va fi valoarea realizabilă netă a unui bun de natura stocurilor pentru care se cunosc următoarele informații: preț de vânzare 7.000 lei; costul estimat cu evaluarea bunului 600 lei; costul estimat al vânzării 150 lei; **(timp de lucru: 2 minute)**

- a) 7.600lei;
- b) 6.850lei;
- c) 6.250lei;
- d) 6.400lei.

2. Stabiliți valoarea la care se va înregistra în contabilitate un stoc de materii prime pentru care se cunosc următoarele date: preț de cumpărare 2.000 lei; TVA aferent facturii de achiziție 400 lei; cheltuieli de transport 500 lei; reducere comercială acordată de furnizor 50 lei. Menționăm că societatea nu este înregistrată în scopuri de TVA. **(timp de lucru: 3 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

10.3. Contabilitatea curentă a stocurilor

Stocurile sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 3-
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție delimitate în următoarele grupe:

- 30. Stocuri de materii prime și materiale;
- 32. Stocuri în curs de aprovizionare;
- 33. Producția în curs de execuție;
- 34. Produse;
- 35. Stocuri aflate la terți;
- 36. Active biologice de natura stocurilor;
- 37. Mărfuri;
- 38. Ambalaje;
- 39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție.

Conturile din aceste grupe se diferențiază pe analitice corespunzătoare sortimentelor de stocuri. După conținutul economic sunt conturi de bunuri economice, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ . Se debitează cu intrările de stocuri provenind din: achiziții de la furnizori; producție proprie; primiri cu titlu gratuit (donații); plusuri cantitative la inventariere; aport în natură al
--

acționarilor la capitalul social; alte intrări de stocuri; *Se creditează* cu valoare stocurilor ieșite prin: consum tehnologic în activitatea de exploatare; vânzare la terți; cedări cu titlu gratuit (donații); minusuri cantitative la inventariere; rambursarea aporturilor către acționarii sau asociații care se retrag; alte ieșiri de stocuri;

La sfârșitul perioadei prezintă *sold final debitor* și reflectă valoarea stocurilor existente în cadrul întreprinderii la un moment dat.

Conturile utilizate pentru evidența stocurilor de materii prime și materiale

Stocurile de materii prime și materiale sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor și subconturilor din grupa **30 Stocuri de materii prime și materiale**:

301 „Materii prime”

302 „Materiale consumabile”, cu următoarele conturi sintetice de gradul II

302.1 „Materiale auxiliare”

302.2 „Combustibili”

302.3 „Materiale pentru ambalat”

302.4 „Piese de schimb”

302.5 „Semințe și materiale pentru plantat”

302.6 „Furaje”

302.8 „Alte materiale consumabile”

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

După conținutul economic sunt conturi de active circulante, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ cu excepția contului **308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale”**, cont bifuncțional care ține evidența diferențelor între prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție aferent materialelor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiunea întreprinderii. Sub aspect economic realizează colectarea și repartizarea diferențelor de preț; *Se debitează* cu diferențele de preț, în plus sau nefavorabile, colectate cu ocazia achiziționării materiilor prime și materialelor și cu diferențele de preț, în minus sau favorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune; *Se creditează* cu diferențele de preț în minus sau favorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate și cu diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune; *Soldul final debitor* reflectă diferențele de preț nefavorabile iar *soldul final creditor* reflectă diferențele de preț favorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar;

Stabilirea diferențelor de preț se realizează prin compararea costului (prețului) efectiv cu costul (prețul) standard al elementelor de stocuri. Astfel:

- dacă costul efectiv < costul standard se înregistrează diferențe de preț favorabile pentru unitate;
 - dacă costul efectiv > costul standard se înregistrează diferențe de preț nefavorabile pentru unitate;
- Prețul efectiv poate fi prețul de achiziție, de producție al elementelor de stocuri.

La sfârșitul lunii diferențele aferente stocurilor ieșite din gestiune se repartizează convențional, prin coeficientul de repartizare în debitul conturilor de cheltuieli în care au fost înregistrate stocurile ieșite.

Calculul de repartizare a diferențelor de preț aferente stocurilor ieșite presupune două etape:

- se calculează coeficientul de repartizare potrivit relației:

<i>Coeficient de repartizare</i>	<i>Soldul inițial al diferențelor de preț</i>	+	<i>Diferențele de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință</i>
	<i>Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare</i>	+	<i>Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință</i>

- se calculează suma diferențelor aferente stocurilor ieșite potrivit relației:

<i>Suma diferențelor aferente stocurilor ieșite</i>	=	<i>Valoarea stocurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare</i>	×	<i>Coeficient de repartizare</i>
---	---	--	---	----------------------------------

Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel că aceste conturi reflectă valoarea stocurilor la costul de achiziție.

Reflectare în contabilitate a operațiilor economice în conturile de materii prime și materiale este influențată de doi factori: metoda de evaluare și de înregistrare a stocurilor; opțiunea întreprinderii de a adopta una dintre cele două metode de contabilizare a fluxurilor de stocuri:

- metoda inventarului permanent
- metoda inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent

În această metodă conturile de stocuri cumpărate funcționează în mod obișnuit. În *debitul* lor se înregistrează fiecare intrare cantitativ și valoric, în *credit* fiecare ieșire cantitativ și valoric, dându-se astfel posibilitatea cunoașterii în orice moment a situației stocurilor cantitativ și valoric.

Metoda inventarului intermitent

Potrivit acestei metode ieșirile de stocuri se determină și se înregistrează la sfârșitul lunii, pe baza inventarierii faptice a tuturor elementelor. Relația de calcul a valorii ieșirilor este următoarea:

$Ve = Si + I - Sf$, unde :

Ve = valoarea ieșirilor; Si = soldul inițial; I = valoarea intrărilor; Sf = valoarea ieșirilor.

În situația aplicării **metodei inventarului intermitent**, stocurile existente la începutul exercițiului financiar, precum și intrările în cursul perioadei, de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar se înregistrează în debitul conturilor de cheltuieli:

601 *Cheltuieli cu materii prime*

602 *Cheltuieli cu materiale consumabile*

603 *Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar*

Conturile 301,302,303 se debitează numai la sfârșitul perioadei cu valoarea la prețul de înregistrare al materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc, stabilită pe baza inventarierii prin creditul conturilor 601,602,603.

Operații înregistrate în contabilitate privind stocurile de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar:

Aplicații rezolvate:

1. Societatea Spring S.A care ține evidența stocurilor la costul standard prezintă următoarea situație a stocurilor de materii prime la 01.07.N:

- cont 301 „*Materii prime*”, sold debitor22.000 lei;
- cont 308 „*Diferențe de preț la materii prime și materiale*”,
sold debitor (diferențe nefavorabile).....3.000 lei.

La data de 10.07.N societatea se aprovizionează cu materii prime în valoare de 6.000 lei, TVA 19%, costul standard de înregistrare al materiilor prime fiind de 8.000 lei. Pe baza bonului de consum din data de 15.07.N se înregistrează consumul de materii prime în sumă de 7.000 lei, cost standard.

Să se înregistreze în contabilitate: aprovizionarea cu materii prime; consumul materiilor prime; repartizarea diferențelor de preț.

Natura operațiunii: intrarea materiilor prime conform *facturii fiscale și notei de intrare recepție* din data de 10.07.N, costul de achiziție (efectiv) fiind de 6.000 lei, iar costul standard 8.000 lei

- costul efectiv < costul standard, rezultă diferențe de preț în favorabile pentru unitate în sumă de 2.000 lei.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de materii prime	301 Materii prime	A+D	$\% = 401 \frac{7.140 \text{ lei}}{301 \quad 6.000 \text{ lei}}$ $4426 \quad 1.140 \text{ lei}$
Crește TVA deductibilă	4426 TVA deductibilă	A + D	
Cresc datoriile la furnizori	401 Furnizori	P+ C	
Se înregistrează diferențele de preț favorabile Se majorează valoarea de înregistrare a materiilor prime	308 Diferențe de preț la materii prime și materiale 301 Materii prime	B+C A + D	
			301 = 308 2.000 lei

Natura operațiunii: ieșirea de materii prime pentru consum, conform *bonului de consum*, în sumă de 7.000 lei cost standard:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade stocul de materii prime	301 Materii prime	A-C	601 = 301 7.000 lei
Cresc cheltuielile cu materiile prime	601 Cheltuieli cu materiile prime	A+D	

Natura operațiunii: repartizarea diferențelor de preț aferente ieșirilor de materii prime, conform *notei de contabilitate*:

• Coeficient de repartizare = $\frac{3.000 + \boxed{2.000}}{22.000 \text{ lei} + 8.000 \text{ lei}} = 0,033$

• Suma diferențelor aferente stocurilor ieșite = $7.000 \text{ lei} \times 0,033 = 231 \text{ lei}$

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu materii prime	601 Cheltuieli cu materiile prime	A+D	601 = 308 231 lei
Se înregistrează diferențele de preț aferente stocurilor ieșite	308 Diferențe de preț la materii prime și materiale	P+C	

2. O societate se aprovizionează cu piese de schimb în valoare de 10.000 lei, TVA 19%. Ulterior piesele de schimb sunt folosite integral.

Natura operațiunii: se înregistrează achiziția pieselor de schimb, costul de achiziție fiind de 10.000 lei, conform *facturii fiscale*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de piese de schimb	3024 Piese de schimb	A+D	$\begin{array}{rcl} \% & = & 401 \frac{12.000 \text{ lei}}{10.000 \text{ lei}} \\ 3024 & & 1.900 \text{ lei} \\ 4426 & & \end{array}$
Crește TVA deductibilă	4426 TVA deductibilă	A+D	
Cresc datoriile la furnizori	401 Furnizori	P+C	

Natura operațiunii: se înregistrează consumul pieselor de schimb, conform *bonului de consum*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade stocul de piese de schimb	3024 Piese de schimb	A-C	6024=3024 10.000 lei
Cresc cheltuielile cu piesele de schimb	6024 Cheltuieli privind piesele de schimb	A+D	

Conturile utilizate pentru evidența produselor

Pentru contabilizarea produselor se utilizează conturile din grupa **34 “Produse”**, care cuprinde următoarele conturi:

341 “Semifabricate”

345 “Produse finite”

346 “Produse reziduale”

347 “Produse agricole”

348 “Diferențe de preț la produse”

După conținutul economic sunt conturi de active circulante, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ, cu excepția contului 348 . **“Diferențe de preț la produse”**.

Aceste conturi țin evidența existenței și mișcării stocurilor de produse(semifabricate, produse finite, produse reziduale). *Se debitează* cu valoarea la preț de înregistrare a produselor intrate în gestiunea unității, din producție proprie și plusuri la inventar; *se creditează* cu valoarea la preț de înregistrare a

produselor ieșite din gestiune; vândute, consumate în aceeași unitate, lipsă la inventar, distruse de calamități; *Soldul final debitor* reflectă valoarea la preț de înregistrare a produselor existente în stoc;

Contul 348 “Diferențe de preț la produse” se utilizează atunci când întreprinderea ține evidența produselor la costul standard; reflectă diferențele de preț între prețul standard (prestabilit) și costul de producție a semifabricatelor și produselor finite determinat la sfârșitul lunii. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor; în debitul lui se înregistrează diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie și diferențele de preț în minus sau favorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune; în creditul său se înregistrează diferențele de preț în minus sau favorabile (costul de producție este mai mic decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie și diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune.

La sfârșitul perioadei poate prezenta sold final debitor sau sold final creditor.

Soldul contului reprezintă diferențele de preț astfel

- *soldul final debitor* reflectă diferențele de preț nefavorabile;
- *soldul final creditor* reflectă diferențele de preț favorabile;

Problemele principale care se ridică în legătură cu **diferențele de preț aferente produselor** se referă la **calculul acestora**: diferențe aferente produselor obținute, diferențe aferente produselor vândute, diferențe aferente produselor rămase în stoc.

Diferențele de preț aferente produselor obținute se calculează potrivit relației:

$$\left[\begin{array}{ccccc} \text{Diferențe} & \text{Produsele în} & \text{Cheltuielile} & \text{Produsele în} & \text{Costul} \\ \text{de preț} & \text{curs de} & \text{de} & \text{curs de} & \text{standard al} \\ \text{aferente} & = \text{execuție la} & + \text{producție} & - \text{execuție la} & - \text{produselor} \\ \text{produselor} & \text{începutul lunii} & \text{efectuate în} & \text{sfârșitul lunii la} & \text{finite obținute} \\ \text{obținute} & \text{la cost standard} & \text{cursul lunii} & \text{cost standard} & \end{array} \right]$$

Diferențele de preț aferente produselor vândute se calculează similar diferențelor de preț aferente stocurilor cumpărate ieșite din gestiune în metoda cost standard.

Diferențele de preț aferente produselor rămase în stoc se calculează (rezultă) ca sold al contului de diferențe de preț la sfârșitul lunii. Aceste diferențe împreună cu costul standard al produselor rămase în stoc formează costul efectiv de producție al stocurilor fabricate rămase în stoc. Cu acest cost (efectiv) ele se înscriu în bilanț.

Valoare de înregistrare a produselor poate fi: costul efectiv de producție sau costul standard, entitatea economică putând aplica numai una dintre cele două valori.

Operațiile contabile privind stocurile de produse se referă la: contabilizarea cheltuielilor de producție, obținerea produselor, vânzarea produselor și scăderea lor din gestiune.

Față de stocurile cumpărate, stocurile de produse se particularizează prin faptul că înregistrarea intrărilor și ieșirilor se efectuează prin contul 711 „*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*”. Este un cont bifuncțional care ține evidența costului

de producție al produselor; în creditul lui se înregistrează la sfârșitul perioadei costul produselor și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent; în debitul său se înregistrează reluarea produselor la începutul perioadei precum și diferențele de preț aferente.

Conturile utilizate pentru evidența mărfurilor.

Bunurile destinate revânzării se numesc mărfuri. Acestea constituie o componentă importantă a stocurilor, generând în circuitul lor, un volum semnificativ de operații economice și financiare.

În structura eterogenă a mărfurilor se regăsesc:

- Bunurile pe care agenții economici de profil le comercializează;
- Produsele finite transferate în magazinele proprii de desfacere;
- Materialele (materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar) care nu se mai pot utiliza în cadrul unității, fiind reclasificate pentru a putea fi vândute terților în starea în care au fost cumpărate;

În momentul intrării în unitate, mărfurile pot fi înregistrate în contabilitate la una dintre următoarele valori: costul de achiziție; prețul de vânzare cu ridicata; prețul de vânzare cu amănuntul;

Costul de achiziție = prețul de cumpărare + taxele fiscale nerecuperabile + cheltuielile de transport, aprovizionare - reducerile comerciale;

Prețul de vânzare cu ridicata = prețul de cumpărare + adaosul comercial;

Prețul de vânzare cu amănuntul = prețul de cumpărare + adaosul comercial + TVA neexigibilă, unde

TVA neexigibilă = (preț de cumpărare + adaos comercial) x 19%

Calculul costului mărfurilor vândute, al adaosului comercial și TVA aferente se face la finele fiecărei luni pe **cale inversă formării prețului cu amănuntul**:

• **TVA neexigibilă** aferentă mărfurilor vândute este egală cu TVA colectată evidențiată cu ocazia vânzării mărfurilor în contul 4427 „TVA colectată”. Prin deducerea TVA neexigibilă din prețul cu amănuntul se obține **prețul de vânzare propriu-zis** (evidențiat la vânzare în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”);

• **adaosul comercial** aferent mărfurilor vândute se calculează pe bază de coeficient de repartizare astfel:

Coeficientul de repartizare	=	Soldul creditor al contului 378 la începutul anului	+	Rulajul creditor al contului 378 cumulat de la începutul anului până la finele lunii de referință
		Soldul debitor al contului 371 la începutul anului (la preț cu amănuntul fără TVA)	+	Rulajul debitor al contului 371 cumulat de la începutul anului până la finele lunii de referință (la preț cu amănuntul fără TVA)

Suma comercial a adaosului aferent mărfurilor vândute	=	Valoarea mărfurilor vândute la preț cu amănuntul fără TVA (rulajul creditor al contului 707)	×	Coeficient de repartizare
---	---	--	---	---------------------------

Deoarece mărfurile sunt înregistrate la preț cu amănuntul care include și TVA, pentru calculul coeficientului de repartizare al adaosului comercial se impune recalcularea cotei de TVA după procedeul sutei mărite:

$$\text{Cota recalculeată de TVA} = \frac{100 \times K}{100 + K}, \text{ în care } K = \text{cota de TVA}$$

$$\text{Cota standard de TVA recalculeată} = \frac{100 \times 19}{100 + 19} = \frac{1900}{119} = 15,9663866\%$$

Cota recalculeată de TVA se aplică la prețul cu amănuntul cu TVA și, prin diferență, se obține prețul de vânzare propriu zis al mărfurilor;

• **costul mărfurilor vândute** se calculează ca diferență între prețul de vânzare propriu-zis (evidențiat în creditul contului 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*) și adaosul comercial aferent mărfurilor vândute.

Evidența mărfurilor se ține cu ajutorul conturilor din grupa **37 Mărfuri**:

371 „Mărfuri”

378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Contul 371 “Mărfuri” ține evidența existenței și mișcării mărfurilor aflate în depozite, în unitățile de desfacere cu amănuntul și de alimentație publică. Are funcție contabilă de **activ**; *se debitează* cu prețul de înregistrare al mărfurilor intrate în gestiunea unității prin achiziție de la furnizori, aport la capital, plus la inventar sau din alte surse; *se creditează* cu prețul de înregistrare al mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare, date în custodie, lipsuri la inventar, pierderi din calamități și alte destinații; *soldul final debitor* reflectă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

Contul 378 “Diferențe de preț la mărfuri” este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor și ține evidența adaosului comercial aferent mărfurilor existente în gestiunea unității; are funcție contabilă de **pasiv**: *se creditează* cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiunea unității; *se debitează* cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute; *soldul final creditor* reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

În cazul utilizării costului standard ca preț de evidență al mărfurilor contul 378 “Diferențe de preț la mărfuri” este bifuncțional având un mecanism de funcționare asemănător cu cel al conturilor de diferențe de preț (308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 348 “Diferențe de preț la produse”).

Aplicație rezolvată:

Societatea Spring S.A. prezintă la 1.08.N următoarea situație a stocurilor de mărfuri:

- cont 371 „Mărfuri”, 100.000 lei;
- cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri” (sold creditor), 20.000 lei;
- cont 4428 „TVA neexigibilă” (sold creditor), 19.500 lei;

În data de 10.08.N societatea se aprovizionează cu mărfuri în valoare de 60.000 lei, TVA 19%. Cota de adaos comercial practică este de 30%. În cursul lunii august s-au vândut mărfuri la un preț de vânzare de 200.000 lei, TVA 19%, cu încasare imediată în numerar. Entitatea economică ține evidența mărfurilor la prețul de vânzare cu amănuntul.

1) Natura operațiunii: recepția mărfurilor achiziționate, conform facturii fiscale:

- Facturile furnizorilor:

- Cost de achiziție.....	60.000 lei
- TVA 19%.....	<u>11.400 lei</u>
Total	71.400 lei

- Calculul prețului cu amănuntul:

- Cost de achiziție.....	60.000 lei
- Adaos comercial 30%.....	<u>18.000 lei</u>
Preț de vânzare	78.000 lei
- TVA 19%.....	<u>14.820 lei</u>
Preț cu amănuntul	92.820 lei

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de mărfuri	371	A+D	371 = % <u>92.820 lei</u> 401 60.000 lei 378 18.000 lei 4428 14.820 lei
Crește datoria la furnizor (cu costul de achiziție)	401	P+C	
Se înregistrează adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate	Furnizori 378	B	
Se înregistrează tva neexigibilă	Diferențe de preț la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	B	
Se înregistrează TVA deductibilă din factura de achiziție	4426 TVA deductibilă	A+D	
Crește datoria la furnizor	401 Furnizori	P+C	4426 = 401 11.400 lei

2) Natura operațiunii: vânzarea mărfurilor, conform *facturii fiscale* și a *chitanței* la prețul de 200.000 lei, TVA 19%;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc disponibilitățile bănești în numerar.	5311 Casa în lei	A+D	5131 = % 238.000 lei
Cresc veniturile din vânzarea mărfurilor	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	P+C	707 200.000 lei
Crește TVA colectată	4427 TVA colectată	P+C	4427 38.000 lei

3) Natura operațiunii: scăderea din gestiune a mărfurilor vândute, conform *notei contabile*:

Calculul componentelor prețului cu amănuntul al mărfurilor vândute

1. **TVA neexigibilă.** Este în sumă de 38.000 lei, care figurează ca rulaj creditor al contului 4427 „TVA colectată”.

2. **Adaosul comercial:**

$$\bullet \text{ Coeficientul de repartizare} = \frac{20.000 \text{ lei} + 18.000 \text{ lei}}{(100.000 \text{ lei} + 92.820 \text{ lei}) - (19.500 + 14.820)} = 0,2397$$

$$\bullet \text{ Suma adaosului comercial aferentă vânzărilor} = 200.000 \text{ lei} \times 0,2397 = 47.940 \text{ lei}$$

$$3. \text{ Costul mărfurilor vândute} = 200.000 \text{ lei} - 47.940 \text{ lei} = 152.060 \text{ lei}$$

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade stocul de mărfuri	371 Mărfuri	A-C	
Cresc cheltuielile cu mărfurile (costul mărfurilor vândute)	607 Cheltuieli privind mărfurile	A+D	% = 371 238.000
Se înregistrează adaosul comercial aferent mărfurilor vândute	378 Diferențe de preț la mărfuri	B	607 152.060 378 47.940
Se înregistrează TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute	4428 TVA neexigibilă	B	4428 38.000

Teste de evaluare:

1. Care sunt metodele la care poate apela o entitate economică pentru contabilizarea stocurilor? **(timp de lucru: 2 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Ce forme poate „îmbrăca” valoarea de înregistrare a produselor? **(timp de lucru: 3 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. La ce valoare poate fi înregistrată în contabilitate o marfă în momentul intrării acesteia în unitate? **(timp de lucru: 3 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicații de rezolvat:

1. Societatea Spring S.A. achiziționează pe bază de factură materiale de natura obiectelor de inventar (SDV-uri) în sumă de 12.000 lei, TVA 19%. Ulterior se dau în folosință 50% din SDV-urile cumpărate. Să se înregistreze achiziția materialelor de natura obiectelor de inventar și darea în folosință a acestora. **(timp de lucru: 6 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. O societate de panificație obține din procesul de producție, conform Bonului de predare-primire 1000 buc pâine la un cost efectiv de producție de 0.6 lei/buc, costul standard fiind de 0,4 lei/buc. Ulterior se vând cele 1000 buc de pâine la un preț de vânzare de 1.000 lei, TVA 19%, creanța încasându-se ulterior prin casierie. Să se înregistreze în contabilitate următoarele operații economice: obținerea producției; vânzarea produselor; încasarea creanței; scăderea din evidența contabilă a produselor vândute; repartizarea diferențelor de preț asupra produselor ieșite din gestiune; **(timp de lucru: 15 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Societatea, Spring S.A., este o entitate economică specializată în comerțul en-gros și deține la începutul lunii martie N un stoc de mărfuri evaluat la costul de achiziție de 5.000 lei. În cursul lunii achiziționează de la furnizori mărfuri la costul de achiziție de 12.000 lei, TVA 19%, pe care le achită prin bancă. Se vând 60% din mărfurile existente în stoc la un preț de vânzare de 10.000 lei, TVA 19%. Să se înregistreze: achiziția de mărfuri; plata datoriei față de furnizori; vânzarea mărfurilor; descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute. **(timp de lucru: 15 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Stocurile sunt bunuri sau servicii care, în mod normal, se transformă în disponibilități bănești într-o perioadă mai mică de un an având, din acest punct de vedere, atributul de active circulante.

Definiția stocurilor face referire atât la natura elementului considerat, cât și la destinația acestuia, care este puternic influențată de specificul întreprinderii ce deține bunurile respective. Spre deosebire de activele imobilizate a căror valoare se transmite în mod eșalonat în costuri pe durata de viață utilă, în cazul stocurilor valoarea de înregistrare se include în cheltuielile de exploatare ale perioadei în care acestea sunt consumate sau utilizate în procesul de producție de bunuri și servicii.

Diversitatea stocurilor deținute de o întreprindere a condus la necesitatea grupării lor. În acest sens, în literatura de specialitate s-au adoptat diferite criterii de grupare, cum ar fi: forma pe care o îmbracă (materială sau nematerială); destinația (pentru producție, pentru vânzare); sursa de proveniență (cumpărate sau fabricate); faza ciclului de exploatare (aprovizionare, producție, desfacere); apartenența la proprietate (stocuri proprii, stocuri ce aparțin terților); locul de depozitare (în depozitele întreprinderii sau aflate la terți). Fiecare dintre criteriile menționate își are rolul său în organizarea contabilității, în informarea cu privire la poziția financiară, în analiza și bugetarea activității de exploatare sau în asigurarea controlului gestionar. Dintre aceste criterii mai importante pentru organizarea contabilității sunt: criteriul fizic și locul de depozitare. Potrivit criteriului fizic, adică forma materială sau nematerială pe care o îmbracă, stocurile cuprind mărfurile, materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura

obiectelor de inventar, produsele, animalele și păsările, ambalajele, producția în curs de execuție.

O problemă importantă a contabilității stocurilor o constituie **modul de realizare a contabilității analitice**: prin contabilitatea financiară sau prin contabilitatea de gestiune. **În țara noastră** contabilitatea analitică a stocurilor **este integrată în contabilitatea financiară** din necesități de a asigura printr-un sistem standardizat, obligatoriu pentru toate întreprinderile, evidența și controlul integrității stocurilor.

Evaluarea stocurilor se efectuează în următoarele momente: evaluarea la intrarea în entitate denumită și evaluare inițială sau cu ocazia primei recunoașteri în contabilitate; evaluarea la inventar; evaluarea la ieșirea din gestiune sau cu ocazia încetării recunoașterii în contabilitate și evaluarea la întocmirea bilanțului sau la închiderea exercițiului.

Tema 11

Delimitări, structuri și conturi de terți

Cuprinsul unității de învățare 11:

- 11.1. Delimitări și structuri privind datoriile și creanțele curente**
- 11.2. Recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor curente**
- 11.3. Contabilitatea curentă a datoriilor și creanțelor comerciale**
- 11.4. Contabilitatea decontărilor cu personalul**
- 11.5. Contabilitatea decontărilor cu asigurările și protecția socială**
- 11.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului**

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea structurilor specifice terților;
- înțelegerea modului de recunoaștere și evaluare a creanțelor și datoriilor;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind decontările cu terții.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gâdoiu, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

11.1. Delimitări și structuri privind datoriile și creanțele curente

Activitatea fiecărei întreprinderi se desfășoară într-un mediu economic – social caracterizat printr-o multitudine de relații cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice denumite generic terți. Sfera relațiilor cu terții este variată, întreprinderile având relații cu furnizorii și clienții, cu personalul, asigurările și protecția socială, cu bugetul statului, cu entitățile afiliate, acționarii/asociații și deasemenea cu creditorii și debitorii diverși. Toate aceste relațiile se concretizează în datorii și creanțe cu terții.

Generic, *datoriile reprezintă* sume de bani sau orice alte bunuri datorate unui terț, iar *creanțele sunt* drepturi asupra unor sume de bani sau asupra unor bunuri ce urmează a fi primite de la terți. Persoanele fizice și/sau juridice față de care întreprinderea are datorii sunt denumite *creditori* iar persoanele care au beneficiat

de valori economice avansate de întreprindere către ei sunt denumite generic *debitori*.

Din punct de vedere **financiar-contabil**:

- *datoriile* reprezintă resurse externe de finanțare puse la dispoziție de către terți pentru care întreprinderea trebuie să asigure o prestație, numerar sau echivalente de numerar;
- *creanțele* reprezintă valorile economice avansate temporar terților pentru care întreprinderea urmează să primească o prestație, numerar sau echivalente de numerar.

Multitudinea datoriilor și creanțelor unei întreprinderi a condus la necesitatea grupării lor după diferite criterii: conținutul datoriilor și creanțelor, gradul de lichiditate al activelor ca obiect al datoriilor și creanțelor, moneda în care se face decontarea, perioada în care se face decontarea ș.a.

După **conținutul** lor se disting: datorii și creanțe **comerciale**, generate de cumpărări-vânzări de bunuri și servicii; datorii și creanțe **financiare**, generate de împrumuturi primite, inclusiv dobânzile datorate; datorii și creanțe **fiscale**, generate de decontările cu bugetul statului privind impozitele, taxele, fondurile speciale ș.a.; datorii **salariale** generate de relațiile întreprinderii cu personalul său; datorii și creanțe **sociale**, generate de decontările cu bugetul asigurărilor și protecției sociale privind contribuțiile specifice ale întreprinderii și personalului; alte datorii generate de relațiile întreprinderii cu entitățile afiliate, cu acționarii/asociații, cu creditorii și debitorii diverși ș.a.

După **gradul de lichiditate**, datoriile și creanțele se impart în: datoriile curente sunt acelea care vor fi decontate în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii, iar exigibilitatea lor este în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii care nu se încadrează în una dintre situațiile menționate sunt clasificate ca datorii pe termen lung; creanțele curente, ca parte a activelor curente, sunt acelea care vor fi realizate în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte creanțe care nu se încadrează în una dintre situațiile menționate sunt clasificate ca active imobilizate.

Teste de evaluare:

1. Definiți datoriile și creanțele întreprinderii și prezentați criteriile de clasificare a lor în contabilitate. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. După ce criterii se grupează datoriile și creanțele comerciale și cum influențează ele organizarea contabilității ? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

11.2. Recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor curente

Recunoașterea datoriilor și creanțelor curente se realizează potrivit criteriilor generale de recunoaștere a elementelor în structurile situațiilor financiare și anume⁸ :

- datoriile curente sunt recunoscute în situațiile financiare când este probabil că o ieșire de resurse purtătoare de beneficii ulterioare, va rezulta din decontarea obligațiilor curente și când acestea pot fi evaluate credibil;
- creanțele curente sunt recunoscute în situațiile financiare când este probabilă realizarea de beneficii economice viitoare către întreprindere și când acestea au o valoare care poate fi evaluată credibil.

În ceea ce privește evaluarea, cea mai utilizată bază de evaluare este costul istoric, conform căreia:

-*datoriile* sunt contabilizate la nivelul valorii echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări, la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente de numerar pentru a stinge datoriile, în mersul normal al afacerilor;

-*creanțele* sunt contabilizate la suma în numerar sau echivalente de numerar care se așteaptă să fie încasată în momentul vânzării bunurilor și serviciilor sau la valoarea justă a sumei încasate în momentul vânzării bunurilor și serviciilor.

Deci datoriile și creanțele sunt înregistrate în conturi la valoarea nominală în toate momentele evaluării lor: constituire, inventar, bilanț, lichidare, cu următoarele excepții:

- creanțele incerte sau în litigiu sunt evaluate la inventar și la bilanț la valoarea probabilă de încasat;

⁸ D. Vișan (coord.), *Contabilitate financiară*, Ed. Independența Economică, Pitești, 2006, pg.139

- datoriile și creanțele în valută sunt evaluate la inventar și la bilanț la valoarea actualizată (valoarea în lei a valutei la cursul de închidere a exercițiului financiar).

11.3. Contabilitatea curentă a datoriilor și creanțelor comerciale

Datoriile și creanțele comerciale apar ca urmare a relațiilor de vânzare-cumpărare de bunuri și servicii realizate de întreprinderi. Întreprinderile care au calitatea de vânzător în cadrul relațiilor economice sunt denumite **furnizori**, iar cele care dețin poziția de cumpărător sunt denumite **clienți**.

Datoriilor și creanțelor comerciale se clasifică în funcție de diferite criterii, astfel:

După perioada de decontare se disting:

- datorii și creanțe comerciale **cu decontare imediată** în care se cuprind atât datoriile și creanțele comerciale cu decontare pe loc, cu și fără numerar, cât și cele decontabile în perioada circuitului bancar al documentelor. Datoriile și creanțele comerciale din această ultimă categorie nu sunt purtătoare de dobânzi;

- datorii și creanțe comerciale **cu decontare ulterioară**. Sunt cunoscute sub denumirea de datorii și creanțe comerciale cu decontare la termen (la scadență) sau pe credit comercial. Aceste datorii și creanțe sunt purtătoare de dobânzi.

Perioada de decontare poate fi: sub un an (pe termen scurt); între 1 și 5 ani (pe termen mediu); peste 5 ani (pe termen lung).

După naționalitatea părților aflate în relații economice se disting:

- datorii și creanțe comerciale **interne**, generate de vânzări-cumpărări de bunuri și servicii a căror decontare între părți se face în monedă națională (în lei);

- datorii și creanțe comerciale **externe**, generate de vânzări-cumpărări de bunuri și servicii în care una dintre părți este situată în țară, cealaltă în străinătate. În acest caz decontarea între părți se face în valută, convertită în moneda națională (lei) în funcție de cursul valutar din data decontării.

Conturile privind datoriile și creanțele comerciale sunt prevăzute în planul de conturi în următoarele grupe din clasa 4 „*Conturi de terți*”:

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori

403. Efecte de plătit

404. Furnizori de imobilizări

405. Efecte de plătit pentru imobilizări

408. Furnizori – facturi nesosite

409. Furnizori - debitori

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411. Cliești

413. Efecte de primit de la clienți

418. Clienți – facturi de întocmit

419. Clienți – creditori

Conturile de furnizori au funcție contabilă de pasiv. Se *creditează* cu datoriile față de furnizori constituite ca urmare a achiziționării de bunuri și servicii. Se *debitează* cu sumele plătite pentru stingerea datoriilor. Au sold *creditor* care reflectă datoriile existente care urmează să fie decontate.

Conturile la clienți au funcția contabilă de activ. Se *debitează* cu creanțele față de clienți constituite ca urmare a vânzării de bunuri și servicii. Se *creditează* cu sumele încasate de la clienți pentru stingerea creanțelor. Au sold *debitor* care reflectă creanțele existente care urmează să fie decontate.

De la regulile de mai sus fac excepție conturile:

- 409 „Furnizori–debitori”. Este cont de activ care reflectă în *debitul* său avansurile acordate furnizorilor în vederea achiziționării de bunuri și servicii, iar în *credit* avansurile reținute furnizorilor la primirea bunurilor și serviciilor;

- 419 „Clienți-creditori”. Este cont de pasiv care reflectă în *creditul* său avansurile încasate de la clienți în vederea vânzării de bunuri și servicii, iar în *debit* avansurile reținute clienților la vânzarea bunurilor și serviciilor.

Contabilitatea analitică a furnizorilor și clienților se ține pe categorii: interni și externi, pe termene de decontare (plată, respectiv încasare) și pe fiecare furnizor și client.

La baza constituirii datoriilor și creanțelor comerciale interne o reprezintă **factura fiscală**. Se întocmește de furnizor pe baza **dispoziției de livrare** sau **avizului de însoțire a mărfurilor**.

Pentru decontare, pe baza facturii se întocmesc:

- **chitanța**, dacă decontarea se face cu numerar,
- **ordinul de plată** sau instrumentele de plată și de credit (**cambia, biletul la ordin, cecul**), dacă decontarea se face fără numerar.

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la datoriile și creanțele comerciale interne, indiferent că sunt efectuate cu plata imediată sau la termen, privesc: cumpărarea, respectiv vânzarea bunurilor și/sau serviciilor; decontarea acestora prin plată, respectiv încasare.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. achiziționează în baza facturii emise de S.C. Winter S.A. materii prime în valoare de 15.000 lei și obiecte de inventar în valoare de 9.000 lei, TVA 19%. Decontarea se efectuează astfel: 30% din totalul facturii se achită pe loc în numerar, iar restul, peste o săptămână prin virament bancar.

A.Operațiunile contabile efectuate de S.C. Spring S.A.- cumpărător:

1) Natura operațiunii: recepția materiilor prime și a obiectelor de inventar cumpărate conform *notei de recepție și constatare de diferențe*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de materii prime	301 Materii prime	A+D	$\% = 401 \quad \underline{28.560}$ 301 15.000 303 9.000 4426 4.560
Crește stocul de obiecte de inventar	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	A+D	
Crește TVA deductibilă	4426 TVA deductibilă	A+D	
Crește datoria la furnizor	401 Furnizori	P+C	

2) Natura operațiunii: plata cu numerar (30% din datorie) a furnizorului S.C. Winter S.A conform *chitanței* eliberate de acesta:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade numerarul în casierie	5311 Casa în lei	A-C	401 = 5311 8.568
Scade datoria la furnizor	401 Furnizori	P-D	

3) Natura operațiunii: plata cu *ordin de plată* a furnizorului S.C. Winter S.A.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade disponibilul în cont	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	401 = 5121 19.992
Scade datoria la furnizor	401 Furnizori	P-D	

B. Operațiile contabile efectuate de S.C. Winter S.A. – vânzător:

1) Natura operațiunii: livrarea produselor conform *facturii fiscale* la prețul de vânzare de 24.000 lei, TVA 19 %:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele față de clienți	411 Clienți	A+D	411 = % 28.560 701 24.000 4427 4.560
Cresc veniturile din vânzarea produselor finite	701 Venituri din vânzarea produselor finite	P+C	
Crește TVA colectată	4427 TVA colectată	P+C	

2) Natura operațiunii: încasarea în numerar a produselor vândute conform *chitanței* emise:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește numerarul în casierie	5311 Casa în lei	A+D	5311 = 411 8.568
Scad creanțele față de clienți	411 Clienți	A-D	

3) Natura operațiunii: încasarea în contul de disponibil restului de creanță , conform *extrasului de cont*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul în cont	5121 Conturi la bănci în lei	A+D	5121 = 411 19.992
Scad creanțele față de clienți	411 Clienți	A-C	

În practica economică, sunt situații când achizițiile respectiv livrările de bunuri nu sunt însoțite de factură fiscală și, ca atare, evaluarea bunurilor primite în „*nota de recepție și constatare de diferențe*” se face fie la prețurile anterioare, fie la prețurile curente numite prețuri estimate. Neavând factură fiscală, datoria față de furnizor (estimată) se înregistrează în contul 408 „*Furnizori – facturi nesosite*” iar creanța comercială față de client ,în contul 418 „*Clienți - facturi de întocmit*”. TVA aferentă este considerată în acest moment ca neexigibilă și se înregistrează în contul 4428 „*TVA neexigibilă*”.

Ulterior, la întocmirea facturii fiscale are loc un transfer al datoriilor și creanțelor comerciale fără facturi în categoria celor obișnuite (cu facturi), când se regularizează și eventualele diferențe dintre valorile estimate și cele reale. Totodată se evidențiază exigibilitatea TVA și se regularizează eventualele diferențe de TVA.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A achiziționează în data de 05.10.N de la S.C. Winter S.A. materii prime în baza *Dispoziției de livrare/Aviz de însoțire*. Valoarea recepționată este 50.000 lei, TVA 19 %. În data de 15.10.N se întocmește factura fiscală, în valoare de 60.000 lei, TVA 19 %.

A.Operațiile contabile efectuate de S.C. Spring S.A.- cumpărător:

1) Natura operațiunii: 05.10. N- recepția materiilor prime la valoarea de 50.000 lei, TVA 19%.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de materii prime Se înregistrează TVA eexigibilă	301 Materii prime 4428 TVA neexigibilă	A+D B	 % = 408 <u>59.500</u> 301 50.000 4428 9.500
Se înregistrează datoria față de furnizori, evidențiindu-se distinct faptul că nu s-a primit factura	408 Furnizori – facturi nesosite	P+C	

2) Natura operațiunii: 15.10. N- primirea facturii fiscale în valoare de 70.000 lei, TVA 20 %

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Transferarea obligației de plată	408 Furnizori – facturi nesosite 401 Furnizori	P-D P+C	 408 = 401 59.500
Evidențierea exigibilității TVA	4428 TVA neexigibilă 4426 TVA deductibilă	B A+D	 4426 = 4428 9.500
Înregistrarea diferenței de valoare în plus, astfel: - crește stocul de materii prime; - crește TVA deductibilă; - crește datoria la furnizor;	301 Materii prime 4426 TVA deductibilă 401 Furnizori	A+D A+D P+C	 % = 401 <u>12.000</u> 301 10.000 4426 1.900

B. Operațiunile contabile efectuate de S.C. Winter S.A.- vânzător:

1) Natura operațiunii: 05.10. N- livrarea produselor finite, în baza Dispoziției de livrare/Aviz de însoțire la valoarea de 50.000 lei, TVA 19 %.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Se înregistrează creanța față de clienți, evidențiindu-se distinct faptul că nu s-a întocmit factura	418 Clienți-facturi de întocmit	A+D	$ \begin{array}{rcl} 418 = \% & 59.500 \\ 701 & 50.000 \\ 4428 & 9.500 \end{array} $
Se înregistrează veniturile din vânzarea produselor finite. Se înregistrează TVA neexigibilă	701 Venituri din vânzarea produselor finite 4428 TVA neexigibilă	P+C B	

2) Natura operațiunii: 15.10. N- întocmirea facturii fiscale în valoare de 60.000 lei, TVA 19%

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Transferarea creanței de încasat	418 Clienți-facturi de întocmit 411 Clienți	A-C A+D	$ \begin{array}{rcl} 411 = 418 & 59.500 \\ \\ 4428 = 4428 & 9.500 \end{array} $
Evidențierea exigibilității TVA	4428 TVA neexigibilă 4427 TVA colectată	B P+C	
Înregistrarea diferenței de valoare în plus, astfel: - cresc creanțele față de clienți; - cresc veniturile din vânzarea produselor finite; - crește TVA colectată;	411 Clienți 701 Venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectată	A+D P+C P+C	$ \begin{array}{rcl} 411 = \% & 11.900 \\ 701 & 10.000 \\ 4427 & 1.900 \end{array} $

De asemenea, în practica economică, se întâlnește situația în care, din considerente strategice, furnizorii acordă cumpărătorilor diferite reduceri de preț .

După natura lor, reducerile pot fi:

a) Reduceri comerciale sub formă de:

- **rabaturi**, sunt reduceri acordate de furnizor pentru defecte de calitate și se deduc din prețul de vânzare;
- **remize**, sunt reduceri care se acordă pentru vânzări superioare volumului convenit sau pentru poziția de transport preferențială a cumpărătorului;
- **risturne**, sunt reduceri de preț acordate asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același terț într-o anumită perioadă.

b) Reduceri financiare sunt sub formă de **sconturi de decontare** acordate pentru achitarea datoriilor înaintea termenului normal de exigibilitate.

Reducerile se calculează în cascadă prin aplicarea cotei procentuale proprii fiecărei reduceri asupra netului anterior. TVA se calculează totdeauna asupra ultimului net.

Decontarea datoriilor și creanțelor comerciale se poate efectua și prin **efecte de comerț**. Efectele de comerț sunt titluri negociabile, sunt instrumente de plată și de credit. Decontarea lor poate fi făcută la vedere sau la termen în beneficiul persoanei care deține efectul de comerț. Ca structură efectele de comerț cuprind: cambia, biletul la ordin și cecul.

Cambia- este înscrisul prin care o persoană numită **trăgător** (furnizor sau creditor), dă ordin unei alte persoane numită **tras** (cumpărător sau debitor) să plătească o sumă determinată la vedere sau la termen, unei terțe persoane numită **beneficiar**. Beneficiarul poate fi chiar trăgătorul sau un creditor al acestuia.

Biletul la ordin- este înscrisul prin care o persoană numită subscriptor (cumpărător sau debitor) se angajează să plătească la o anumită dată o sumă determinată unei alte persoane numită beneficiar (vânzător).

Spre deosebire de cambie care este creată la ordinul creditorului, biletul la ordin este creat la ordinul debitorului care este, în același timp, trăgător și tras.

Cecul-este înscrisul (dispoziția) emis (dată) de către plătitor (cumpărător sau debitor) unei bănci, la care are disponibil în cont, de a achita o sumă de bani unui terț, beneficiarul cecului (furnizor sau creditor)

Pentru contabilizarea operațiilor de decontare a datoriilor și creanțelor comerciale cu efecte de comerț **la vedere și la termen** se utilizează următoarele conturi specifice: contul 403 „Efecte de plătit”, 413 „Efecte de primit de la clienți”.

Teste de evaluare:

1. Clasificați datoriile și creanțele comerciale, în funcție de diferite criterii.
(timp de lucru: 5 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2. Care este structura reducerilor de preț acordate de furnizori și metodologia de contabilizare a scontului de decontare? **(timp de lucru: 5 minute)**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3. Care sunt funcțiile efectelor de comerț și ce înseamnă scontarea unui efect de comerț ?

(timp de lucru: 5 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

4. Care sunt documentele care stau la baza constituirii și decontării datoriilor și creanțelor comerciale interne și a datoriilor și creanțelor comerciale externe?

(timp de lucru: 5 minute)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Aplicații de rezolvat:

1. S.C. Alfa S.A. achiziționează în baza facturii emise de S.C. Beta S.A. un calculator în valoare de 3.000 lei și o imprimantă în valoare de 800 lei, TVA 19 %. Decontarea se efectuează astfel: 50% din totalul facturii se achită pe loc în numerar, iar restul, peste o săptămână prin virament bancar.

Să se înregistreze aceste operațiuni în contabilitatea cumpărătorului și a vânzătorului. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

11.4. Contabilitatea decontărilor cu personalul

Salariul reprezintă remunerația primită de un salariat pentru munca prestată pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică.

Mărimea și componentele salariilor, în general, se stabilesc prin negocieri colective înscrise în contractele colective de muncă încheiate între patronate și sindicate la nivel național, de ramură și de întreprindere, iar salariile individuale prin negocieri individuale înscrise în contractul individual de muncă.

Prin contractul colectiv de muncă fiecare întreprindere își stabilește, în funcție de specificul activității și în concordanță cu prevederile contractelor colective de muncă la nivelele superioare, propriul sistem de salarizare și normare a muncii.

Sistemul de salarizare al unei întreprinderi are două componente: veniturile salariale și formele de salarizare⁹.

Veniturile salariale cuprind componentele salariilor și anume:

- **salariile de bază** stabilite prin grile de salarizare în funcție de diferite criterii: categoria de personal, funcții, nivel de calificare, nivel de retribuție ș.a.
- **sporurile**. Se acordă în funcție de specificul activității întreprinderii și de prevederile legale pentru: condiții deosebite de muncă: grele, nocive, izolare, stres etc; muncă suplimentară; munca suplimentară efectuată în zilele de repaus săptămânal sau în zilele de sărbători legale; lucrul în timpul nopții; vechime în muncă; exercitarea unei funcții suplimentare ș.a.;
- **adaosurile la salariul de bază**: adaosul de acord; premii acordate din fondul de premiere; primele de vacanță și de sărbători;
- **indexările**, acordate ca urmare a creșterii prețurilor;
- **alte drepturi de personal**: indemnizații pentru concedii de odihnă; indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă; avantajele în natură.

⁹ D. Vișan (coord.), *Contabilitate financiară*, Ed. Independența Economică, Pitești, 2006, pg.151

Calculul veniturilor și reținerilor din salariu se face în următoarea succesiune:

a) Calculul venitului brut

Se face prin însumarea salariului de bază realizat cu sporurile, adaosurile, indexările, și alte drepturi de personal.

b) Calculul venitului net

Se face ca diferență între venitul brut lunar și contribuțiile obligatorii aferente lunii în cauză. Contribuțiile obligatorii ale personalului pentru asigurările sociale și protecția socială și cotele procentuale sunt:

- **contribuția la asigurările sociale (CAS)** în cotă de 10,5% aplicată asupra venitului lunar brut.

- **contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS)** în cotă de 5,5% aplicată asupra venitului lunar brut;

- **contribuția la fondul de șomaj (CFS)** în cotă de 0,5% aplicată la venitul brut lunar.

c) Calculul venitului net impozabil

Se face ca diferență între venitul net și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă (diferențiat în funcție de veniturile lunare brute);

- cotizarea sindicală plătită în luna respectivă;

- contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale, astfel încât la nivelul anului să nu depășească echivalentul în lei a 200 €.

d) Calculul venitului net de plată

Se face ca diferență între venitul net și reținerile din venitul net: impozit pe salariu, avansul acordat în cursul lunii, rețineri în favoarea terților (debite, rate, popriri etc.).

Impozitul pe salarii

Se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net impozabil.

Pentru veniturile salariale obținute la alte locuri de muncă cu convenție civilă, impozitul pe salarii se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pentru fiecare loc de realizare a acestuia.

Celelalte rețineri din salariu se deduc din venitul net de plată în suma absolută cu care figurează în contabilitate.

Conturile utilizate pentru decontările cu personalul sunt cele din grupa 42

„Personal și conturi asimilate”:

421. Personal - salarii datorate

423. Personal - ajutoare materiale datorate

424. Prime reprezentând participarea personalului la profit

425. Avansuri acordate personalului

426. Drepturi de personal neridicate

427. Rețineri din salarii datorate terților

428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

Cu excepția conturilor 425 „Avansuri acordate personalului” și 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” care sunt conturi de activ, toate conturile din grupa 42 sunt de pasiv. În *creditul* lor se înregistrează datoriile întreprinderii față de personal pentru salarii, ajutoare materiale, prime din profit și alte datorii, precum și datoriile față de terți pentru reținerile făcute din salarii în favoarea lor. În *debit* se înregistrează stingerea datoriilor prin reținerile efectuate și plata diferenței sau plata în totalitate a sumelor datorate.

Aplicație rezolvată:

În data de 23.10.N, S.C. Spring S.A. achită în numerar salariaților, în baza *Listei de avans chenzinal*, avansul din salarii cuvenit în sumă de 60.000 lei. La finele lunii, în baza *Centralizatorului Ștatelor de salarii* se înregistrează următoarele:

- 1) Total salarii de bază.....130.000 lei
- 2) Total sporuri(de vechime, de conducere, de stres, etc.).....20.000 lei
- 3) Total **venituri brute** (rd.1+rd.2).....150.000 lei
- 4) Contribuția la asigurările sociale (CAS) (rd.3x10,5%).....15.750 lei
- 5)- Contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS)
(rd.3x5,5%).....8.250 lei
- 6)- Contribuția la fondul de șomaj (CFS) (rd.3x0,5%)..... 750 lei
- 7)- Total **venituri nete**(rd.3-rd.4-rd.5-rd.6).....125.250 lei
- 8)- Total deduceri.....6.000 lei
- 9)- Total **venit net impozabil** (rd.7-rd.8).....119.250 lei
- 10)- Total impozit pe salarii(rd.9x16 %).....19.080 lei
- 11)- Avans chenzinal.....60.000 lei
- 12)- Retineri în favoarea terților(rate, popriri, etc.).....1.200 lei
- Total **venit net de plată**(rd.7-rd.10-rd.11-rd.12).....44.970 lei

În data de 15.11.N, se achită personalului prin virament salariile cuvenite(restul de plată).De asemenea, se virează obligațiile legate de plata salariilor.

1) Natura operațiunii: 23.10.N plata în numerar a avansului, conform chitanței și registrului de casă în sumă de 60.000 lei:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade numerarul în casierie	5311 Casa în lei	A-C	425 = 5311 60.000
Cresc creanțele față de salariați.	425 Avansuri acordate personalului	A+D	

2) Natura operațiunii: înregistrarea la sfârșitul lunii a *Centralizatorului statelor de salarii*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu salariile.	641 Cheltuieli cu salariile personalului	A+D	
Cresc obligațiile față de salariați.	421 Personal - salarii datorate	P+C	
Înregistrarea reținerilor efectuate din salarii:	421 Personal – salarii datorate	P-D	641 = 421 150.000
- scad obligațiile față de salariați;	4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	P+C	
- cresc obligațiile față de bugetul asigurărilor sociale, față de bugetul statului și față de terți;	4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	P+C	
- scad creanțele față de salariați.	4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	P+C	
	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	P+C	
	427 Rețineri din salarii datorate terților	P+C	
	425 Avansuri acordate personalului	A-C	
			421 = % 105.030 4312 15.750 4314 8.250 4372 750 444 19.080 427 1.200 425 60.000

3) Natura operațiunii: 15.11.N, se achită personalului prin virament salariile cuvenite(restul de plată din statul de salarii = soldul creditor al contului 421 " Personal - salarii datorate"), conform Extrasului de cont.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad obligațiile față de salariați.	421 Personal - salarii datorate	P-D	421 = 5121 44.970
Scad disponibilitățile bănești din cont.	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	

4) Natura operațiunii: virarea sumelor reținute pe destinațiile legale, conform Extrasului de cont:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad disponibilitățile bănești din cont.	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	
Scad obligațiile față de bugetul asigurărilor sociale, față de bugetul statului și față de terți;	4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	P-D	
	4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	P-D	
	4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	P-D	
	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	P-D	
	427 Rețineri din salarii datorate terților	P-D	
			% = 5121 45.030 4312 15.750 4314 8.250 4372 750 444 19.080 427 1.200

11.5. Contabilitatea decontărilor cu asigurările și protecția socială

Odată cu înregistrarea și plata salariilor, întreprinderile sunt obligate să înregistreze și vireze la Bugetul asigurărilor sociale următoarele contribuții la asigurările sociale și protecția socială: contribuția la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate și contribuția la fondul de șomaj.

a) **Contribuția la asigurările sociale (CAS).** Este datorată lunar în limita cotelor procentuale stabilite prin lege aplicate la bazele de calcul stabilite, de asemenea, prin lege.

Contribuția la asigurările sociale se suportă atât de către angajatori (întreprinderi) cât și de către asigurați (salariați).

Contribuția la asigurările sociale datorată de angajator sunt diferențiate pe grupe de muncă astfel: 15,8% pentru condiții normale de muncă; 20,8% pentru condiții deosebite de muncă; 25,8% pentru condiții speciale de muncă. **Baza de calcul al CAS datorată de angajator** o constituie totalul veniturilor brute realizate în luna de referință.

Salariații datorează, în prezent, o cotă de 10,5% indiferent de grupa de muncă din care face parte. Pentru **asigurați** (salariați) baza de calcul al CAS o constituie veniturile brute realizate în luna de referință, dar nu mai mult de 5 salarii medii brute lunare pe economie.

b) **Contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS).** Se datorează atât de către angajatori cât și de către salariați și servește pentru constituirea fondului național unic de asigurări de sănătate.

Angajatorii contribuie la constituirea fondului cu o cotă de 5,2 % din totalul veniturilor lunare brute realizate de către salariați. Se includ în veniturile lunare brute și ajutoarele materiale sociale acordate: de boală, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea și întărirea sănătății ș.a.;

Salariații contribuie la constituirea fondului cu o cotă de 5,5 % din venitul brut lunar realizat indiferent că desfășoară activitatea pe baza cărții individuale de muncă sau pe bază de convenție civilă.

c) **Contribuția la fondul de șomaj (CFS).** Se datorează, de asemenea, de către angajatori într-o cotă de 0,5 % din veniturile lunare brute realizate și de către asigurați (salariați) într-o cotă de 0,5 % aplicată la **venitul lunar brut**.

Asimilate obligațiilor sociale sunt și următoarele contribuții: contribuția datorată de angajator privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestor decontări se utilizează conturile din grupa **43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”**:

431. Asigurări sociale

4311. Contribuția unității la asigurările sociale

4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate

437. Ajutor de șomaj

4371. Contribuția unității la fondul de șomaj
 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj

438. Alte datorii și creanțe sociale

4381. Alte datorii sociale
 4382. Alte creanțe sociale

Cu excepția contului 4382 „Alte creanțe sociale” care este un cont de activ, toate celelalte conturi ale grupei 43 sunt de pasiv. În *credit* se înregistrează datoriile angajatorului și angajaților la asigurările și protecția socială, iar în *debit* stingerea datoriilor prin reținerile legale din sumele datorate și plata diferențelor.

Aplicație rezolvată:

Menținând datele exemplului precedent, se calculează și înregistrează obligațiile sociale ale angajatorului S.C. Spring S.A. care este o întreprindere care-și desfășoară activitatea în condiții normale de muncă.

1) Natura operațiunii: înregistrarea CAS datorată de întreprindere:
 $150.000 \text{ lei} \times 15,8 \% = 23.700 \text{ lei};$

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare, și anume cu contribuția unității la asigurări sociale.	6451 Contribuția unității la asigurările sociale	A+D	6451 = 4311 23.700
Cresc obligațiile întreprinderii față de bugetul asigurărilor sociale.	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	P+C	

2) Natura operațiunii: înregistrarea CASS datorată de întreprindere:
 $150.000 \text{ lei} \times 5,2 \% = 7.800 \text{ lei};$

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare, și anume cu contribuția unității la asigurări sociale de sănătate.	6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	A+D	6453 = 4313 7.800
Cresc obligațiile întreprinderii privind asigurările sociale de sănătate.	4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	P+C	

3) Natura operațiunii: înregistrarea contribuției la fondul de șomaj (CFS) datorată de întreprindere: $130.000 \text{ lei} \times 0,5 \% = 650 \text{ lei}$:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare, și anume cu contribuția unității pentru ajutorul de șomaj.	6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	A+D	6452 = 4371 750
Cresc obligațiile întreprinderii privind fondul de șomaj.	4371 Contribuția unității la fondul de șomaj	P+C	

4) Natura operațiunii: decontarea CAS, CASS și a CFS pe destinațiile legale:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad disponibilitățile bănești din cont.	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	$\% = 5121 \quad \underline{39.750}$ 4311 31.200 4313 7.800 4371 750
Scad obligațiile față de bugetul asigurărilor sociale, față de bugetul statului și față de terți;	4311	P-D	
	4313	P-D	
	4371	P-D	

Teste de evaluare:

1. Cum se calculează venitul brut lunar din salarii ? Dar venitul net, venitul net impozabil și venitul net de plată ? (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Care este structura și modul de calcul al contribuțiilor la asigurările sociale și protecția socială ? (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicații de rezolvat:

În data de 23.10.N, S.C. Spring S.A. achită în numerar salariaților, în baza *Listei de avans chenzinal*, avansul din salarii cuvenit în sumă de lei. La finele lunii, în baza *Centralizatorului Ștatelor de salarii* se înregistrează următoarele:

- 1)- Total salarii de bază.....
- 2)- Total sporuri(de vechime, de conducere, de stres, etc.).....
- 3)- Total **venituri brute**
- 4)- Contribuția la asigurările sociale (CAS)
- 5)- Contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS)
- 6)- Contribuția la fondul de șomaj (CFS)
- 7)- Total **venituri nete**.....)
- 8)- Total deduceri.....
- 9)- Total **venit net impozabil**
- 10)- Total impozit pe salarii.....
- 11)- Avans chenzinal.....
- 12)- Rețineri în favoarea terților(rate, popriri, etc.).....
- Total **venit net de plată**.....

În data de 15.11.N, se achită personalului prin virament salariile cuvenite(restul de plată). De asemenea, se virează obligațiile legate de plata salariilor.

Cerință: Completați valoric informațiile de mai sus și înregistrați în contabilitate.
(timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

11.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

În relațiile întreprinderii cu bugetul statului apar pe de o parte datoriile fiscale iar pe de altă parte creanțe fiscale. **Datoriile fiscale** privesc impozitele, taxele și contribuțiile, care în funcție de modul de suportare de către plătitori se grupează în două categorii:

a) **Impozite și taxe directe**, suportate direct de cei care le plătesc: impozitul pe profit; impozitul pe venitul microîntreprinderilor; impozitul pe veniturile din salarii; impozitul pe dividende; precum și impozite și taxe locale: pe clădiri, pe terenuri, pe mijloacele de transport etc.; fondurile speciale: fondul special al drumurilor publice, fondul de sănătate etc.

b) **Impozite și taxe indirecte**, incluse în prețul bunurilor și serviciilor: taxa pe valoarea adăugată; taxele vamale; taxele pe jocuri de noroc; alte taxe: eliberare de licențe, de autorizații de funcționare etc.

Creanțele fiscale apar în relațiile cu bugetul statului și privesc subvențiile de primit și vărsămintele efectuate în plus.

Contabilitatea impozitului pe profit

Baza legală a impozitului pe profit o constituie Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Principalele probleme reglementate prin Codul fiscal se referă la plătitorii impozitului pe profit, cotele de impozitare, calculul profitului impozabil, calculul și plata impozitului pe profit.

Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.
--

Relația de calcul îmbracă forma:

<i>PROFITUL IMPOZABIL</i>	=	<i>VENITURI REALIZATE DIN ORICE SURSĂ</i>	-	<i>CHELTUIELI EFECTUATE ÎN SCOPUL REALIZĂRII VENITURILOR</i>	-	<i>VENITURILE NEIMPOZABILE</i>	+	<i>CHELTUIELILE NEDEDUCTIBILE</i>
-------------------------------	---	---	---	--	---	------------------------------------	---	---------------------------------------

Dintre **veniturile neimpozabile** menționăm exemplificativ:

- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
- rezerva legală în limita cotei de 5% aplicată asupra profitului impozabil;
- pierderea fiscală din anii precedenți ș.a.

Exemple de **cheltuielile nedeductibile** la calcularea profitului impozabil :

- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ;
- amenzile și penalitățile datorate autorităților române;
- cheltuielile al căror nivel a depășit limita de deductibilitate, cum ar fi: cheltuielile de protocol, cu perisabilitățile, cu sponsorizarea, cu dobânda ș.a.

Conturile utilizate pentru evidențierea operațiilor specifice sunt: 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și 4411 „Impozitul pe profit curent”.

Aplicație rezolvată:

În trimestrul I anul N cheltuielile totale efectuate de S.C. Spring S.A. sunt de 600.000 lei și veniturile totale realizate sunt de 800.000 lei. Se consideră că toate cheltuielile și veniturile sunt recunoscute de fiscalitate, deci profitul contabil este egal cu profitul impozabil. Cota de impozitare este de 16%.

Cheltuielile sunt înregistrate, după natură în conturi din clasa 6, iar veniturile realizate sunt înregistrate în conturile din clasa 7.

1) Natura operațiunii: repartizarea cheltuielilor și veniturilor asupra rezultatului exercițiului, conform Notei de contabilitate:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului	121 Profit sau pierdere Conturile de cheltuieli din clasa 6	B A-C	121 = cls. 6 600.000 cls. 7 = 121 800.000
Repartizarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului	121 Profit sau pierdere Conturile de venituri din clasa 7	B P-D	

2) Natura operațiunii: calculul și înregistrarea impozitului pe profit:
 $200.000 \text{ lei} \times 16 \% = 32.000 \text{ lei}$:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu impozitul pe profit	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	A+D	691 = 4411 32.000
Cresc datoriile la bugetul statului privind impozitul pe profit	4411 Impozitul pe profit curent	P+C	

3) Natura operațiunii: plata impozitului pe profit cu ordin de plată:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad disponibilitățile bănești	5121 Conturi la bănci în lei	A-C	4411 = 5121 32.000
Scad datoriile la bugetul statului privind impozitul pe profit	4411 Impozitul pe profit curent	P-D	

În practica întreprinderilor există următoarele variante:

a) dacă în trimestrul II al anului N impozitul pe profit calculat, cumulat de la începutul anului, ar fi de 43.000 lei, atunci:

- impozitul datorat pentru trimestrul II ar fi de: 43.000 lei – 32.000 lei = 11.000 lei:

691	=	4411	11.000 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit curent	

- și plata impozitului pentru trimestrul II:

4411	=	5121	11.000 lei
Impozitul pe profit current		Conturi la bănci în lei	

b) dacă în trimestrul III impozitul pe profit calculat, cumulat de la începutul anului, ar fi de 41.000 lei, atunci:

- diferența dintre impozitul calculat cumulat de 41.000 lei și impozitul plătit pentru trimestrele I și II de 43.000 lei, adică 2.000 lei ar reprezenta impozit de recuperat de la buget:

4411	=	691	9.000 lei
Impozitul pe profit current		Cheltuieli cu impozitul pe profit	

c) dacă rezultatul contabil este diferit de rezultatul fiscal, impozitul pe profit se calculează aplicând cota de impozitare asupra rezultatului fiscal. Operațiunile contabile sunt similare celor de mai sus.

Aplicații de rezolvat:

La finele trimestrului II S.C. Spring S.A. a înregistrat: cheltuieli totale în perioada 01.01- 30.06.N în sumă de 500.000 lei, din care cheltuieli cu impozitul pe profit pe trimestrul I 16.000 lei și cheltuieli de protocol nedeductibile 300 lei; venituri totale în aceeași perioadă 750.000 lei, din care dividende primite 38.000 lei. Care este suma impozitului pe profit datorată la 30.06.N, cota de impozitare fiind 16 %.(**timp de lucru : 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este o taxă generală de consum care cuprinde toate fazele circuitului economic; este un impozit indirect care se aplică asupra operațiunilor privind transferul proprietății bunurilor și serviciilor.

Baza legală a TVA o constituie Codul fiscal. Principalele probleme reglementate se referă la: sfera de cuprindere a operațiilor supuse TVA, regimurile de impozitare, faptul generator și exigibilitatea, baza de impozitare, cotele de impozitare și regimul deducerilor.

Operațiile incluse în sfera TVA se împart în 4 categorii: a) operații taxabile; b) operații scutite cu drept de deducere; c) operații scutite fără drept de deducere; d) operații de import scutite de TVA.

La finele fiecărei luni întreprinderile sunt obligate să efectueze **regularizarea TVA** prin scăderea TVA deductibilă din TVA colectată pentru **ansamblul operațiilor efectuate în luna în cauză**, astfel:

-dacă TVA colectată este mai mare decât TVA dedusă, diferența este **TVA de plată**.

-dacă TVA dedusă este mai mare decât TVA colectată, diferența este TVA de recuperat, denumită prin Codul fiscal **suma negativă a TVA**.

Regularizarea TVA se realizează prin “*Decontul de TVA*”.

Contabilitatea operațiilor privind TVA se realizează cu ajutorul contului **442 „Taxa pe valoarea adăugată”**, dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4423. TVA de plată

4424. TVA de recuperat

4426. TVA deductibilă

4427. TVA colectată

4428. TVA neexigibilă

Contul **4423 „TVA de plată”**. Este cont de datorii fiscale cu funcție contabilă de pasiv. Înregistrează în *creditul* său, la sfârșitul lunii, TVA de plată, iar în *debit* stingerea obligației prin compensare cu suma negativă a TVA din perioada precedentă (luna / trimestrul) și prin plata diferenței.

Contul **4424 „TVA de recuperat”**. Este cont de creanțe fiscale cu funcție contabilă de activ. Înregistrează în *debit*, la sfârșitul lunii, suma negativă a TVA (TVA de recuperat), iar în *credit* stingerea creanței prin compensare cu TVA de plată din perioada precedentă, prin compensare cu alte impozite și taxe datorate bugetului de stat și/sau prin încasarea diferenței / sumei de la buget.

Contul **4426 „TVA deductibilă”**. Este cont de creanțe fiscale cu funcția contabilă de activ. Înregistrează în *debit*, în cursul lunii, TVA deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate cu drept de deducere, iar în *credit*, la sfârșitul lunii, TVA nedeductibilă trecută pe cheltuieli, TVA deductibilă compensată cu TVA colectată și TVA de recuperat de la buget.

Contul **4427 „TVA colectată”**. Este cont de datorii fiscale cu funcție contabilă de pasiv. Înregistrează în *credit*, în cursul lunii, TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor vândute impozabile, iar în *debit*, la sfârșitul lunii, TVA colectată compensată cu TVA dedusă și TVA de plată.

Documentele principale privind TVA întocmite de întreprindere pe baza facturilor fiscale de cumpărare și de vânzare și a altor documente specifice sunt următoarele: jurnalul pentru cumpărări, jurnalul pentru vânzări și decontul privind TVA.

S.C. Spring S.A. a efectuat în luna octombrie N următoarele operațiuni economico-financiare (date centralizate):

- a)- cumpărări de materii prime: preț de cumpărare 55.000 lei, TVA 19%;
b)- achiziția unui utilaj: preț de cumpărare 40.000 lei, TVA 19%;
c)- înregistrarea facturilor privind consumul de energie 5.000 lei ,TVA 19%;
d)- vânzări de produse finite: 80.000 lei, TVA 19%;
e)- facturarea de servicii de transport către terți 30.000 lei, TVA 19%;

1) Natura operatiunii:

- | Modificări bilanțiere | Conturi
corespondente | Reguli de
funcționare | Formula contabilă |
|--|---|--------------------------|---|
| Crește stocul de materii prime.
Se înregistrează TVA deductibilă. | 301
Materii prime
4426
TVA deductibilă | A+D

A+D | $\% = \frac{401}{301} \times \frac{65.450}{55.000}$ |
| Cresc obligațiile față de furnizori. | 401
Furnizori | P+C | $\frac{4426}{10.450}$ |

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor corporale. Se înregistrează TVA deductibilă.	2131 Echipamente tehnologice 4426 TVA deductibilă	A+D A+D	$\% = 404$ 47.600 2131 40.000 4426 7.600
Cresc obligațiile față de furnizori.	404 Furnizori de imobilizări	P+C	

3) Natura operațiunii:

c)- înregistrarea facturilor privind consumul de energie 5.000 lei, TVA 19%;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare, cu energia Se înregistrează TVA deductibilă.	605 Cheltuieli privind energia și apa 4426 TVA deductibilă	A+D A+D	$\% = 401$ 5.950 605 5.000 4426 950
Cresc obligațiile față de furnizori.	401 Furnizori	P+C	

4) Natura operațiunii:

d)- vânzări de produse finite, conform facturii fiscale: 80.000 lei, TVA 19%;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele față de clienți.	411 Clienți	A+D	$411 = \%$ 95.200 701 80.000 4427 15.200
Cresc veniturile din vânzarea produselor finite.	701 Venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectată	P+C	
Se înregistrează TVA colectată.		P+C	

5) Natura operațiunii:

e)- facturarea de servicii de transport către terți 30.000 lei, TVA 19%;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele față de clienți.	411 Clienți	A+D	411 = % <u>35.700</u> 704 30.000 4427 5.700
Cresc veniturile din lucrări executate și servicii prestate	704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate	P+C	
Se înregistrează TVA colectată.	4427 TVA colectată	P+C	

6) Natura operațiunii: regularizarea TVA, conform decontului de T.V.A., întrucât TVA deductibilă (19.000 lei) este mai mică decât TVA colectată (20.900 lei), rezultă TVA de plată (1.900 lei).

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Închiderea contului de TVA colectată.	4427 TVA colectată	P-D	4427 = % <u>20.900</u> 4426 19.000 4423 1.900
Închiderea contului de TVA deductibilă. Evidențiere TVA de plată la bugetul statului.	4426 TVA deductibilă 4423 TVA de plată	A-C P+C	

Situația în conturile de TVA se prezintă astfel:

D	4426 TVA deductibilă	C	D	4427 TVA colectată	C
S _i	-		S _i	-	
a)	10.450		d)	15.200	
b)	7.600	6) 19.000	6)	20.900	e) 5.700
c)	950				
RD	19.000	RC	19.000	RD	20.900
TSD	19.000	TSC	19.000	TSD	20.900

D	4423 TVA de plată	C
	6)	1.900
	RC	1.900
	TSC	1.900
	SFC	1.900

Aplicații de rezolvat:

1. Se dau următoarele date privind TVA la S.C. Spring S.A.: TVA de recuperat din luna septembrie N- 11.000 lei, TVA colectată aferentă vânzărilor în luna octombrie N- 185.000 lei, TVA deductibilă aferentă cumpărărilor din aceeași lună - 150.000 lei. Efectuați regularizarea TVA și înregistrați în contabilitate. **(timp de lucru : 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. O societate comercială efectuează în cursul lunii octombrie anul N, următoarele operațiuni:

- aprovizionare cu materii prime, în sumă de 50.000 lei, TVA 19 %;
- cumpărare de mărfuri, în sumă de 30.000 lei, TVA 19 %;
- înregistrarea facturii de energie electrică, în sumă de 5.000 lei, TVA 19%;
- plata furnizorului de materii prime din contul bancar al societății;
- plata în numerar a facturii de energie electrică;
- vânzare de mărfuri unui client, la preț de vânzare 20.000 lei, TVA 19%;
- plata din contul bancar a furnizorului de mărfuri;
- încasarea contravalorii mărfurilor vândute în contul de la bancă;
- vânzarea de produse finite către un client la preț de vânzare negociat de 45.000 lei, TVA 19%;
- încasarea contravalorii produselor finite de la client.

Să se înregistreze în contabilitate operațiunile de mai sus, precum și regularizarea TVA. **(timp de lucru: 15 minute)**

.....
.....
.....
.....

Rezumat

Viața oricărei întreprinderi se desfășoară într-un mediu economic – social caracterizat prin multiple relații cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice denumite generic **terți**. Sfera relațiilor cu terții este variată, începând cu relațiile cu furnizorii și clienții, personalul, asigurările și protecția socială, bugetul statului, entitățile afiliate, acționarii/asociații și terminând cu creditorii și debitorii diverși. Toate relațiile cu terții se concretizează în datorii și creanțe.

În termeni **generali**, *datoriile* sunt sume de bani sau orice alte bunuri destinate cuiva, iar *creanțele* drepturi asupra unor sume de bani ori altor bunuri ce i se datorează.

În termeni **financiari-contabili**, *datoriile* reprezintă resurse externe de finanțare puse la dispoziție de către terți pentru care întreprinderea trebuie să asigure o prestație, numerar sau echivalente de numerar. Persoanele față de care întreprinderea are datorii sunt denumite generic *creditori*; *creanțele* exprimă valorile economice avansate temporar terților pentru care întreprinderea urmează să primească o prestație, numerar sau echivalente de numerar. Persoanele care au beneficiat de valorile economice avansate sunt denumite generic *debitori*.

În organizarea contabilității **datoriilor și creanțelor comerciale** o importanță deosebită o are clasificarea datoriilor și creanțelor comerciale în funcție de perioada de decontare și apartenența națională a părților aflate în relații economice. Astfel, întâlnim: datorii și creanțe comerciale cu decontare imediată și datorii și creanțe comerciale cu decontare ulterioară. După naționalitatea părților aflate în relații economice se disting: datorii și creanțe comerciale interne, generate de vânzări-cumpărări de bunuri și servicii a căror decontare între părți se face în monedă națională (în lei) și datorii și creanțe comerciale externe, generate de vânzări-cumpărări de bunuri și servicii în care una dintre părți este situată în țară, cealaltă în străinătate. Contabilitatea analitică a furnizorilor și clienților se ține pe categorii: interni și externi, pe termene de decontare (plată, respectiv încasare) și pe fiecare furnizor și client.

Sistemul de salarizare al unei întreprinderi are două componente: veniturile salariale și formele de salarizare. Operațiile privind decontările cu personalul privesc: plata avansului, înregistrarea datoriilor pentru munca prestată și decontarea datoriilor prin înregistrarea reținerilor și plata diferenței datorate. Sunt asimilate decontărilor cu personalul și decontările făcute pe destinații pentru sumele reținute din salarii. Contribuțiile datorate la asigurările sociale și protecția socială se referă la: contribuția la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate și contribuția la fondul de șomaj.

Datoriile fiscale care apar în relațiile cu bugetul statului privesc impozite, taxe și contribuții. În funcție de modul de suportare de către plătitori, acestea se grupează în două categorii: impozite și taxe directe, suportate direct de cei care le plătesc și impozite și taxe indirecte, incluse în prețul bunurilor și serviciilor.

Creanțele fiscale care apar în relațiile cu bugetul statului privesc subvențiile de primit și vărsămintele efectuate în plus.

Tema 12

Delimitări, structuri și conturi de trezorerie

Cuprinsul unității de învățare 12:

- 12.1. Delimitări privind trezoreria întreprinderii**
- 12.2. Recunoașterea și evaluarea componentelor trezoreriei**
- 12.3. Contabilitatea curentă a trezoreriei**

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

- 1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
- 2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
- 3. C. Burtescu, M. Gâdoiu, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

12.1. Delimitări privind trezoreria întreprinderii

Conceptul de trezorerie se referă la ansamblul operațiilor financiare și monetare derulate de o entitate pentru procurarea mijloacelor bănești și cheltuirea acestora, pentru acoperirea nevoilor generate de activitatea desfășurată.

Din punct de vedere contabil, trezoreria entității este reprezentată de stocurile și fluxurile de numerar privind investițiile financiare pe termen scurt, disponibilitățile în conturile deschise la bănci și cele aflate în casierie, creditele bancare pe termen scurt și alte valori de trezorerie.

Elementele de mai sus se împart în trei categorii: elemente de activ, elemente de pasiv și rectificative.

În categoria **activelor de trezorerie** se includ: investițiile pe termen scurt, valorile de încasat, disbonibilitățile bănești, în lei și în valută, aflate în conturile curente și în casieria unității, acreditivele, avansurile de trezorerie și alte valori.

Pasivele de trezorerie cuprind: vărsămintele de efectuat pentru investiții pe termen scurt, creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă prin conturi speciale de împrumut, dobânzile aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Valorile rectificative cuprind ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie. Acestea sunt elemente de pasiv, iar în bilanțul contabil se iau în calculul valorii de prezentare a activelor de trezorerie, cu semnul minus.

Investițiile financiare pe termen scurt se mai numesc titluri de plasament și sunt achiziționate în vederea revânzării cu scopul de a obține un câștig pe termen

scurt. Investițiile financiare pe termen scurt cuprind: acțiuni, obligațiuni, obligațiuni emise și răscumpărate, alte titluri și creanțe (bonuri de tezaur, certificate de depozit etc).

Acțiunile sunt titluri financiare care dau dreptul de proprietate asupra capitalului societății emitente. Acțiunile pot avea înscris numele deținătorului, caz în care se numesc *nominative*, sau se pot identifica printr-un număr, caz în care se numesc *la purtător* și aparțin aceluia care le deține. Acționarii au dreptul să se implice în conducerea societății, în funcție de numărul de acțiuni deținute, și să primească dividende.

Obligațiunile sunt titluri de valoare care atestă că posesorul are un drept de creanță asupra societății emitente. Acest drept de creanță rezultă ca urmare a faptului că prin cumpărarea obligațiunii de la emitent, posesorul a acordat un împrumut acestuia din urmă. Emitentul se obligă ca la scadență să răscumpere obligațiunile. De asemenea el plătește și o dobândă fixă. Spre deosebire de acțiuni, care aduc beneficii deținătorilor lor sub formă de dividende numai în măsura în care emitentul obține profit, obligațiunile asigură obținerea dobânzii.

Disponibilitățile bănești cuprind numerarul din casieriile întreprinderii, disponibilul din conturile curente deschise la bănci și valorile de încasat (cecuri de încasat, efecte de încasat și efecte remise spre scontare).

Acreditivile sunt mijloace bănești păstrate la bancă într-un cont distinct aflat la dispoziția furnizorului. Pe măsură ce furnizorul livrează mărfurile, execută lucrări și/sau prestează servicii, el prezintă băncii documentele doveditoare și își primește banii cuveniți din acest cont.

Avansurile de trezorerie sunt reprezentate de sume acordate administratorilor sau altor persoane împuternicite să efectueze plăți în favoarea întreprinderii, precum și sume acordate salariaților pentru deplasări.

Alte valori de trezorerie cuprind: timbre fiscale și poștale, bilete de tratament și odihnă, tichete și bilete de călătorie etc.

12.2. Recunoașterea și evaluarea componentelor trezoreriei

În privința evaluării elementelor de trezorerie, aceasta se face în mod diferit, în funcție de natura acestor elemente și de momentul efectuării evaluării.

Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt se realizează în patru momente:

- a) la intrarea în entitate;
- b) cu ocazia inventarierii
- c) la întocmirea bilanțului;
- d) la ieșirea din entitate.

a) la intrarea în entitate, investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție reprezentat de prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită

conform contractelor. Cheltuielile accesorii care apar cu ocazia achiziției titlurilor în cauză (comisioanele intermediarilor, speze bancare și altele cheltuieli aferente) nu se includ în costul de achiziție ci se înregistrează în cheltuielile exercițiului.

b) cu ocazia inventarierii, investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la valoarea actuală estimată în funcție de prețul pieței și de utilitatea lor pentru entitate. Valoarea de utilitate se determină pe baza costului mediu al ultimei luni, în cazul titlurilor cotate, și pe baza valorii probabile de negociere pentru titlurile necotate.

c) la întocmirea bilanțului, evaluarea se face pe categorii de titluri de aceeași natură prin compararea valorii actuale cu valoarea de intrare, cu respectarea principiului prudenței. Astfel, diferențele în plus (valoarea actuală este mai mare decât valoarea de intrare) nu se înregistrează în contabilitate, titlurile menținându-se la valoarea de intrare. În cazul diferențelor în minus (valoarea actuală mai mică decât valoarea de intrare) se înregistrează ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt.

d) la ieșirea din entitate, investițiile financiare pe termen scurt se evaluează de regulă la valoarea de intrare. În cazul titlurilor de plasament similare care au prețuri de intrare diferite, evaluarea la ieșirea lor din entitate se face prin aplicarea uneia din metodele CMP, FIFO sau LIFO, folosite și la evaluarea la ieșire a stocurilor. Diferența dintre prețul de vânzare și valoarea contabilă a titlurilor reprezintă rezultatul activității financiare de vânzare a titlurilor respective.

Evaluarea disponibilităților și a operațiilor exprimate în devize

Valorile de încasat se evaluează la intrare la valoarea nominală iar la inventar și la închiderea exercițiului se evaluează la valoarea probabilă de de încasat (de recuperat).

Disponibilitățile în valută se evaluează la intrare pe baza cursului de schimb în vigoare în ziua în care are loc operațiunea. Operațiile de încasări și plăți în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare la data când are loc operațiunea. Diferențele de curs valutar între data înregistrării creanțelor și datoriilor în valută și data încasării respectiv plății acestora influențează veniturile respectiv cheltuielile financiare, după cum sunt favorabile sau nefavorabile.

La închiderea exercițiului, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare în ultima zi a anului, iar diferențele de curs valutar față de data înregistrării în contabilitate se reflectă în conturile de venituri și cheltuieli, după cum sunt favorabile sau nefavorabile. De asemenea, la închiderea exercițiului disponibilitățile în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare în ultima zi a exercițiului, iar diferențele de curs valutar care rezultă sunt recunoscute ca venituri financiare dacă sunt favorabile, sau cheltuieli financiare dacă sunt nefavorabile.

12.3. Contabilitatea curentă a trezoreriei

Conturile prevăzute în Planul de conturi în grupa **50. Investiții pe termen scurt** sunt:

501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

505. Obligațiuni emise și răscumpărate

506. Obligațiuni

508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

5081. Alte titluri de plasament

5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament

509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate

5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt

Conturile 501-508 au funcție contabilă de **activ**. **În debit** înregistrează costul de achiziție al titlurilor de plasament cumpărate sau răscumpărate. **În credit** înregistrează valoarea titlurilor vândute sau anulate. **Soldul final debitor** reflectă investițiile financiare pe termen scurt realizate de entitate.

Contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt are funcție contabilă de **pasiv** și înregistrează datoriile rezultate ca urmare a achiziției de titluri cu decontare ulterioară. **În credit** înregistrează valoarea datorată pentru titlurile de plasament achiziționate, iar **în debit** valoarea vărsată pentru titlurile dobândite. **Soldul creditor** reflectă sumele datorate pentru titlurile achiziționate.

Aplicație rezolvată:

Se achiziționează de la o entitate afiliată un număr de 2.000 de acțiuni, la costul total de achiziție de 5.000 lei. Plata se face imediat prin virament pentru 3.000 lei, iar 2.000 lei se achită ulterior prin casierie.

1) Natura operațiunii: achiziția acțiunilor, conform *borderoului acțiunilor*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea acțiunilor deținute la entități afiliate	501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	A + D	501 = % 5.000 5121 3.000 5091 2.000
Scade disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	
Cresc datoriile	5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	P + C	

2) Natura operațiunii: plata ulterioară prin casierie, conform *chitanței* a sumei de 2.000 lei

Modificări bilanțiere	Conturi Corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad datoriile	5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	P – D	5091 = 5311 2.000
Scade numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A - C	

Conturi la bănci

Pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor derulate prin conturile bancare se utilizează conturile din grupa 51. Conturi la bănci:

511. Valori de încasat

- 5112. Cecuri de încasat
- 5113. Efecte de încasat
- 5114. Efecte remise spre scontare

512. Conturi curente la bănci

- 5121. Conturi la bănci în lei
- 5124. Conturi la bănci în valută
- 5125. Sume în curs de decontare

518. Dobânzi

- 5186. Dobânzi de plătit
- 5187. Dobânzi de încasat

519. Credite bancare pe termen scurt

- 5191. Credite bancare pe termen scurt
- 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
- 5193. Credite externe guvernamentale
- 5194. Credite externe garantate de stat
- 5195. Credite externe garantate de bănci
- 5196. Credite de la trezoreria statului
- 5197. Credite interne garantate de stat
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

În cadrul valorilor de încasat se includ cecurile și efectele comerciale primite de la clienți, depuse la bancă pentru încasare, inclusiv pentru scontare.

Contul **511 Valori de încasat** are funcție contabilă de **activ** și se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul doi, pe feluri de valori de încasat. **Se debitează** cu valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți și depuse la bancă pentru încasare și **se creditează** cu valoarea cecurilor și efectelor comerciale încasate și a sconturilor acordate în cazul încasării sumelor înainte de scadență.

Soldul debitor reflectă valoarea efectelor comerciale depuse la bancă și neîncasate.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. primește de la un client un cec pentru suma de 35700 lei reprezentând contravaloarea produselor livrate anterior. În ziua următoare cecul se depune la bancă pentru încasare:

1) Natura operațiunii: primirea cecului de la client

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc valorile de încasat	5112 Cecuri de încasat	A + D	5112 = 4111 35.700
Scade creanța față de client	4111 Clienți	A - C	

2) Natura operațiunii: încasarea prin bancă, conform *extrasului de cont* a sumei de 35.700 lei

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 5112 35.700
Scad valorile de încasat	5112 Cecuri de încasat	A - C	

Contul **512 Conturi curente la bănci** este cont bifuncțional și asigură evidența disponibilităților în lei și în valută aflate în conturile bancare, precum și a încasărilor și plăților efectuate prin virament.

Se debitează pentru a înregistra încasările de disponibilități în corespondență cu creditul conturilor care arată sursa încasărilor. **Se creditează** pentru a înregistra plățile efectuate din conturile curente în corespondență cu debitul conturilor care arată destinația sumelor plătite.

Soldul debitor reflectă disponibilitățile bănești existente în conturile curente deschise la bănci.

Soldul creditor reflectă creditele primite de la bancă prin conturile curente, în cadrul unei limite de creditare stabilită prin contractul încheiat cu banca.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

Aplicație rezolvată:

Se încasează prin contul bancar o creanță față de un client în sumă de 12.000 lei.

Modificări Bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din cont	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 4111 12.000
Scade creanța față de client	4111 Clienți	A - C	

Aplicație rezolvată:

Se plătește prin virament o datorie față de un furnizor de imobilizări în sumă de 23.000 lei.

Modificări Bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade disponibilul din cont	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	404 = 5121 23.000
Scade datoria față de furnizorul de imobilizări	404 Furnizori de imobilizări	P - D	

Contul **518 Dobânzi** se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

5186. Dobânzi de plătit

5187. Dobânzi de încasat

Contul **5186. Dobânzi de plătit** este cont de **pasiv**. Se **creditează** cu dobânzile datorate de entitate pentru creditele primite direct în conturile curente. Se **debitează** cu dobânzile plătite. **Soldul creditor** reflectă dobânzile datorate de entitate dar neplătite încă.

Contul **5187 Dobânzi de încasat** este cont de **activ**. Se **debitează** cu dobânzile de încasat și se **creditează** cu dobânzile efectiv încasate. **Soldul debitor** reflectă dobânzile pe care entitatea le are de încasat la sfârșitul perioadei.

Aplicație rezolvată:

La 30 noiembrie anul N se înregistrează dobânda în sumă de 1200 lei datorată băncii pentru creditele curente acordate de aceasta. În luna decembrie anul N se plătește băncii dobânda datorată.

1) Natura operațiunii: se înregistrează obligația față de bancă privind dobânda, conform Contractului de credit:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile privind dobânzile	666 Cheltuieli privind dobânzile	A + D	666 = 5186 1.200
Crește obligația față de bancă	5186 Dobânzi de plătit	P + C	

2) Natura operațiunii: plata dobânzii, conform *ordinului de plată*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade obligația față de bancă	5186 Dobânzi de plătit	P - D	5186 = 5121 1.200
Scade disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	

Aplicație rezolvată:

Se înregistrează dobânda în sumă de 800 lei cuvenită entității pentru disponibilul din cont. Ulterior are loc primirea dobânzii în cont.

Natura operațiunii: se înregistrează dobânda de primit

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc dobânzile de primit	5187 Dobânzi de primit	A + D	5187 = 766 800
Cresc veniturile din dobânzi	766 Venituri din dobânzi	P + C	

Natura operațiunii: se încasează dobânda, conform *extrasului de cont*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 5187 800
Scad dobânzile de primit	5187 Dobânzi de primit	A - C	

Pentru completarea surselor proprii de finanțare a activității, întreprinderea poate apela la credite bancare pe termen scurt. Aceste credite sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul contului de pasiv **519 Credite bancare pe termen scurt**. Contul 519 se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, toate având funcție contabilă de pasiv.

În continuare vom prezenta modul de funcționare al celor mai reprezentative dintre aceste conturi:

Contul **5191 Credite bancare pe termen scurt** se creditează cu obligațiile față de bănci reprezentând creditele pe termen scurt primite. Se debitează pe

măsura plății datoriilor către bănci. **Soldul final creditor** reflectă creditele bancare pe termen scurt nerambursate.

Contul **5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt** înregistrează prin **creditare** dobânzile datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt primite. **Se debitează** pentru a înregistra plata acestor dobânzi. **Soldul creditor** reflectă dobânzile datorate băncilor.

Aplicație rezolvată:

La data de 01.09.N se primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 60.000 lei rambursabil în trei rate lunare egale. Dobânda anuală este de 12% pe an. Graficul de rambursare a ratelor și dobânzilor aferente se prezintă astfel:

Nr. Crt.	Data	Rată	Dobândă	Total
1	01.10. N	20.000	600	20.600
2	01.11. N	20.000	400	20.400
3	01.12. N	20.000	200	20.200
TOTAL		60.000	1.200	61.200

Să se înregistreze: primirea creditului, dobânda aferentă primei luni, rambursarea primei rate din împrumut și a dobânzii pentru prima lună.

1) Natura operațiunii: se înregistrează primirea creditului bancar pe termen scurt, conform *contractului de credit* și *extrasului de cont*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 5191 60.000
Crește datoria față de bancă	5191 Credite bancare pe termen scurt	P + C	

2) Natura operațiunii: se înregistrează datoria privind dobânda aferentă primei luni de utilizare a creditului:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile privind dobânzile	666 Cheltuieli privind dobânzile	A + D	666 = 5198 600
Cresc obligațiile privind dobânda	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	P + C	

3) Natura operațiunii: se înregistrează plata ratei și a dobânzii pentru prima lună, conform *ordinului de plată*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade datoria față de bancă privind creditul	5191 Credite bancare pe termen scurt	P - D	$\begin{array}{r} \% = 5121 \frac{20.600}{20.000} \\ 5191 \quad 20.000 \\ 5198 \quad 600 \end{array}$
Scade datoria față de bancă privind dobânda	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	P - D	
Scade disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	

Contabilitatea operațiilor de încasări și plăți cu numerar și a altor valori de trezorerie

Operațiile de încasări și plăți cu numerar se caracterizează prin mare diversitate și frecvență. Contabilitatea numerarului din casieria unității se realizează cu ajutorul contului **531 Casa**, distinct pentru numerar în lei și în valută.

Contul 531 Casa este cont de activ și se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

5311 Casa în lei

5314 Casa în valută

Contul **5311 Casa în lei** se debitează pentru a înregistra operațiunile de încasări în lei în corespondență cu conturile care arată sursa sau natura acestor încasări. Se creditează cu sumele plătite în numerar, în corespondență cu conturile care arată destinația sau felul plăților.

Soldul debitor reflectă numerarul existent în casierie.

Contul **5314 Casa în valută** funcționează similar contului 5311 Casa în lei, cu deosebirea că sumele sunt exprimate atât în lei cât și în valută.

Aplicație rezolvată

Se încasează în numerar o creanță față de un client, conform *extrasului de cont*, în sumă de 3.000 lei

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A + D	5311 = 4111 3.000
Scade creanța față de client	4111 Clienți	A - C	

Aplicație rezolvată

Se plătește în numerar o datorie față de un furnizor, conform *chitanței*, în sumă de 2.000 lei:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade datoria față de furnizor	401 Furnizori	P - D	401 = 5311 2.000
Scade numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A - C	

Contul **532 Alte valori** ține evidența valorilor precum: timbre fiscale și poștale, bilete de tratament și odihnă, tichete și bilete de călătorie, alte valori. Contul 532 Alte valori este cont de **activ** și se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II corespunzătoare fiecărui tip de valoare. **Se debitează** cu prețul de cumpărare al valorilor achiziționate și **se creditează** pentru a înregistra valorile ieșite din gestiune. **Soldul debitor** reflectă alte valori de care dispune întreprinderea la un moment dat.

Aplicație rezolvată

Se achiziționează timbre fiscale și poștale, conform *chitanței*, în valoare de 400 de lei cu plata prin casierie.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea timbrelor fiscale și poștale	5321 Timbre fiscale și poștale	A + D	5321 = 5311 400
Scade numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A - C	

Contabilitatea acreditivelor

Acreditivul este o formă de decontare solicitată de furnizor pentru a avea certitudinea că va încasa de la client contravaloarea bunurilor livrate, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate acestuia. Acreditivul se constituie la bancă prin virarea unei sume de bani din contul de disponibilități al cumpărătorului într-un cont distinct aflat la dispoziția furnizorului. Plata furnizorului are loc pe măsură ce acesta prezintă documentele care atestă faptul că și-a realizat obligațiile prevăzute în contractul dintre părți.

Acreditivul se deschide în lei sau în valută, pe o anumită perioadă de timp, prevăzută în contractul încheiat între client și furnizor.

Operațiile privind acreditivele se contabilizează cu ajutorul contului **541 Acritive**, cont de activ. **Se debitează** pentru a înregistra constituirea creditivelor, cu sumele preluate din contul de disponibilități sau din credite bancare pe termen scurt. **Se creditează** cu sumele plătite furnizorilor din acritive și cu sumele virate în conturile de unde au provenit în cazul neutilizării acritivului până la data expirării acritivului. **Soldul debitor** al contului 541 reflectă acritivele deschise și nefolosite.

Aplicație rezolvată

Pe baza cererii de deschidere acritiv și a ordinului de plată, la data de 01.XI. anul N se înregistrează deschiderea unui acritiv în lei, în sumă de 10.000 lei, în favoarea S.C Alfa S.A. Pe 20.XI. anul N se plătește din acritivul deschis contravaloarea serviciilor prestate de S.C. Alfa S.A. în sumă de 9.000 lei. Pe 25. XI anul N se închide contul de acritiv.

1) Natura operațiunii: deschiderea acritivului, pe baza *cererii de deschidere acritiv*.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A + D	581 = 5121 10.000
Scade disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	

Și

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc acritivele	5411 Acritive în lei	A + D	5411 = 581 10.000
Scade suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A - C	

2) Natura operațiunii: din acreditivul deschis se achită obligația față de furnizor, conform ordinului de plată, în sumă de 9.000 lei.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade datoria față de furnizor	401 Furnizori	P – D	401 = 5411 9.000
Scad acreditivele	5411 Acreditive în lei	A - C	

3) Natura operațiunii: la expirarea termenului de valabilitate se închide acreditivul neutilizat în sumă de 1.000 lei.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A + D	581 = 5411 1.000
Scad acreditivele	5411 Acreditive în lei	A - C	

și

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din cont	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 581 1.000
Scade suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A - C	

Contabilitatea avansurilor de trezorerie

Avansurile de trezorerie reprezintă sume acordate de entitate salariaților pentru efectuarea de plăți în favoarea entității. Avansurile de trezorerie pot fi acordate în lei sau în valută.

Reflectarea în contabilitate a avansurilor de trezorerie se face cu ajutorul contului **542 Avansuri de trezorerie**. Are funcție contabilă de **activ**. **Se debitează** cu avansurile acordate și **se creditează** cu avansurile justificate sau restituite ca urmare a neutilizării. **Soldul debitor** reflectă avansurile nejustificate.

Evidența analitică a avansurilor de trezorerie se organizează pe persoane care au primit astfel de avansuri.

Aplicație rezolvată:

Se înregistrează acordarea unui avans de trezorerie, prin casierie, în sumă de 300 lei. Ulterior se justifică avansul de trezorerie acordat anterior astfel: 250 lei cheltuieli de transport și diurnă, iar diferența de 50 de lei se depune în casierie.

1) Natura operațiunii: acordarea avansului de trezorerie, conform *dispoziției de plată către casierie*

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc avansurile de trezorerie	542 Avansuri de trezorerie	A + D	542 = 5311 300
Scade numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A - C	

2) Natura operațiunii: justificarea avansului de trezorerie, conform documentelor justificative (facturi, bon fiscal, bilete de călătorie etc.)

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile	625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	A + D	$\begin{array}{r} \% = 542 \quad \underline{300} \\ 625 \quad \underline{250} \\ 5311 \quad \underline{50} \end{array}$
Crește numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A + D	
Scad avansurile de trezorerie	542 Avansuri de trezorerie	A - C	

Contabilitatea viramentelor interne

În activitatea entității apar situații când este necesară transferarea unor sume fie între conturile deschise la bănci diferite, fie între contul bancar și casierie. Pentru efectuarea înregistrării acestor operații, în planul de conturi a fost introdus contul **581 Viramente interne**, cont de activ care ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie. **Se debitează** cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie și **se creditează** cu sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie. Nu prezintă sold, ceea ce înseamnă că toate sumele care se virează trebuie înregistrate în conturile pentru care s-a dispus transferul.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. ridică suma de 2.500 lei din contul bancar și o depune în casierie.

1) Natura operațiunii: ridicarea numerarului din contul bancar, conform *cecului*

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade disponibilul din cont	5121 Conturi la bănci în lei	A - C	581 = 5121 2.500 lei
Crește suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A + D	

2) Natura operațiunii: depunerea numerarului în casierie, conform *registrului de casă*

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește numerarul aflat în casierie	5311 Casa în lei	A + D	5311 = 581 2.500 lei
Scade suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A - C	

Aplicație rezolvată:

Se ridică suma de 7.000 lei din casierie și se depune în contul de disponibil

1) Natura operațiunii: ridicarea numerarului din casierie, conform *registrului de casă*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade numerarul din casierie	5311 Casa în lei	A - C	581 = 5311 7.000 lei
Crește suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A + D	

2) Natura operațiunii: depunerea numerarului în contul bancar, conform *foii de vărsământ*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește disponibilul din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A + D	5121 = 581 7.000 lei
Scade suma din contul intermediar	581 Viramente interne	A - C	

Ajustările pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierdere de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderi de valoare se anulează.

Ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa **59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie**.

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

Conturile din această grupă sunt conturi de **pasiv**. Se creditează cu ajustările constituite și suplimentate pentru deprecierea investițiilor financiare și se debitează cu ajustările pentru depreciere diminuate sau anulate. Soldul creditor reprezintă ajustările constituite pentru deprecierea constatată aferente investițiilor financiare pe termen scurt de care dispune întreprinderea.

Teste de evaluare (timp de lucru: 5 minute)

1. Ce înțelegeți prin conceptul de trezorerie?

.....
.....
.....
.....

2. Enumerați activele de trezorerie.

.....
.....
.....

3. La data de 1 noiembrie anul N, S.C. Spring S.A. primește un credit bancar pe o perioadă de 20 de zile. Creditul este în sumă de 20.000 lei iar dobânda aferentă este în sumă de 500 lei. La scadență societatea rambursează creditul și plătește băncii dobânda aferentă. Efectuați înregistrările contabile.

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Elementele de trezorerie se împart în trei categorii: elemente de activ, elemente de pasiv și rectificative.

Conceptul de trezorerie se referă la ansamblul operațiilor financiare și monetare derulate de o entitate pentru procurarea mijloacelor bănești și cheltuirea acestora, pentru acoperirea nevoilor generate de activitatea desfășurată.

Activele de trezorerie cuprind: investițiile pe termen scurt, valorile de încasat, disbonibilitățile bănești, în lei și în valută, aflate în conturile curente și în casieria unității, acreditivele, avansurile de trezorerie și alte valori.

Pasivele de trezorerie cuprind: varsamentele de efectuat pentru investiții pe termen scurt, creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă prin conturi speciale de împrumut, dobânzile aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Valorile rectificative cuprind ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie. Acestea sunt elemente de pasiv, iar în bilanțul contabil se iau în calculul valorii de prezentare a activelor de trezorerie, cu semnul minus.

Conturile care reflectă active de trezorerie funcționează după regula conturilor de activ. Conturile care reflectă pasive de trezorerie și ajustările pentru pierderea de valoare a elementelor de trezorerie funcționează după regula conturilor de pasiv.

Unitatea de învățare 13

Delimitări, structuri și conturi de cheltuieli și venituri

Cuprinsul unității de învățare 13:

- 13.1. Delimitări și structuri privind cheltuielile și veniturile întreprinderii**
- 13.2. Recunoașterea cheltuielilor și veniturilor**
- 13.3. Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile și veniturile**
- 13.4. Contabilitatea determinării rezultatului exercițiului**

Obiectivele unității de învățare

- prezentarea structurilor specifice cheltuielilor și veniturilor;
- înțelegerea modului de recunoaștere și evaluare a cheltuielilor și veniturilor;
- instrumentarea contabilă a principalelor operațiuni privind cheltuielile, veniturile și rezultatele întreprinderii.

Timp alocat unității de învățare: 2 ore

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
4. C. Caraiani, M. Dumitrana (coordonatori), *Bazele Contabilității. Aplicații și studii de caz*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011.
5. C. Burtescu, M. Gădoiu, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

13.1. Delimitări și structuri privind cheltuielile și veniturile întreprinderii

Pentru aprecierea performanțelor unei întreprinderi sunt folosite noțiunile de profit sau pierdere, informații necesare investitorilor și managerilor în scopul cunoașterii fluxurilor de cheltuieli și venituri care au condus la obținerea rezultatului. Rezultatul activității economice a întreprinderii este diminuat de

cheltuieli, în timp ce veniturile îl majorează. Formula generală de determinare a rezultatului este:

REZULTAT = VENITURI - CHELTUIELI

În legislația națională, ca și în Standardele Internaționale de Contabilitate, **cheltuielile sunt definite** ca *diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.*

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare¹⁰ **veniturile constituie** *creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează sub forma creșterilor de capital propriu, altele decât cele rezultate din contribuțiile acționarilor.*

În structura contului de profit și pierdere, cheltuielile și veniturile se pot structura, după natura activității în:

1. cheltuieli și venituri din exploatare
2. cheltuieli și venituri financiare.

Cheltuielile și veniturile din exploatare sunt generate de activitatea curentă, principală, reprezentând ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor și veniturilor unei întreprinderi.

Cheltuielile din activitatea de exploatare cuprind:

- a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție

al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și a apei consumate; valoarea activelor biologice de natura stocurilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

- b) Cheltuielile cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de comunicații, servicii bancare și altele.

- c) Cheltuielile cu personalul. În legătură cu personalul care activează în cadrul întreprinderii sunt reflectate următoarele cheltuieli: cheltuieli cu sumele datorate personalului, cheltuieli privind contribuțiile la asigurări sociale ale personalului, alte cheltuieli cu personalul suportate de entitate.

- d) Alte cheltuieli de exploatare includ pierderile din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate

¹⁰ OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, pct. 19, alin.(2)

potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente.

Veniturile din activitatea de exploatare cuprind:

a) Venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și din serviciile prestate. În contabilitate, aceste venituri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe bază de factură sau alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

b) Venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate.

c) Venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și al cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale.

d) Venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, a colectivităților publice sau altor unități patrimoniale.

e) Alte venituri din exploatarea curentă unde se regăsesc veniturile din reactivarea creanțelor în relațiile cu clienții și debitorii diverși, alte venituri din exploatare, neregăsite în categoriile anterioare.

Compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile din exploatare permite obținerea **rezultatului din exploatare**, acesta putând fi profit sau pierdere.

Cheltuielile și veniturile financiare sunt ocazionate de operațiuni cu caracter financiar-bancar și valutar, în strânsă legătură cu activitatea principală.

Cheltuielile financiare apar din operațiile cu activele și datoriile financiare dar și din activitatea de trezorerie, monetară și valutară.

În această categorie se regăsesc:

a) *Pierderi din creanțe legate de participații* care sunt sumele bănești aferente creanțelor abandonate sau la care s-a renunțat a se încasa.

b) *Cheltuieli privind investițiile financiare cedate* apar în situația tranzacționării investițiilor financiare pe termen scurt la o valoare de tranzacționare mai mică decât valoarea contabilă.

c) *Cheltuieli din diferențe de curs valutar* în situația în care cursul valutar de la data plății, este mai mare decât cursul valutar de la data înregistrării obligațiilor, respectiv cursul valutar de la data încasării, este mai mic decât cursul valutar de la data înregistrării creanțelor.

d) *Cheltuieli privind dobânzile* se concretizează în sumele plătite sau de plătit de întreprindere sub forma cotei procentuale aplicată la suma împrumutată, conform contractului de împrumut.

e) *Cheltuieli privind sconturile acordate* întâlnite în situația în care întreprinderea acordă reduceri ca urmare a încasării înainte de termen, reduceri care vor fi scăzute din contravaloarea creanțelor.

Veniturile financiare se regăsesc sub următoarele forme: *venituri din imobilizări financiare* reprezentate de dividendele de încasat sau încasate ca urmare a deținerii titlurilor de participare în capitalul altor entități; *venituri din investiții financiare pe termen scurt* rezultate în situația tranzacționării investițiilor financiare pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă; *venituri din investiții financiare cedate*; *venituri din diferențe de curs valutar*; *venituri din dobânzi*; *venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare*; *alte venituri financiare*.

Din compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare se obține **rezultatul financiar**.

Teste de evaluare:

1. Prezentați relația de calcul a rezultatului. (timp de lucru: 2 minute)

.....
.....

2. Definiți veniturile și cheltuielile. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Clasificați veniturile și cheltuielile după natura lor. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....

13.2. Recunoașterea cheltuielilor și veniturilor

Contul de profit și pierdere reprezintă o componentă a situațiilor financiare care concentrează veniturile și cheltuielile unei întreprinderi pentru o perioadă dată și explică modul de formare a rezultatelor.

Conform Cadrului general elaborat de IASB, în contul de profit și pierdere **cheltuielile sunt recunoscute** atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil.

Diminuarea unui activ sau apariția unei datorii pot reprezenta cauza înregistrării unei cheltuieli, ceea ce corespunde cu recunoașterea acestora în contabilitate.

Exemplu:

1. Se înregistrează consumul de materii prime, conform centralizatorului bonului de consum, în valoare de 1.000 lei.

Această operație generează două modificări: scăderea valorii stocului de materii prime cu 1 000 lei și concomitent consumul materiilor prime în valoare de 1 000 lei care reprezintă momentul **recunoașterii** cheltuielilor.

2. Se înregistrează factura la energie electrică în valoare de 1.000 lei, TVA 19%.

Această operație generează două modificări: creșterea datoriei față de furnizori cu 1.190 lei și concomitent **recunoașterea** cheltuielilor cu energia electrică și apa în valoare de 1.000 lei și creanța brută față de bugetul statului, denumită TVA deductibilă în valoare de 190 lei.

Potrivit Cadrului General al Contabilității, **veniturile sunt recunoscute** în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare, aferentă creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil.

Cauza apariției în contabilitate a unui venit o reprezintă fie apariția unui activ, fie diminuarea unei datorii, ceea ce coincide cu momentul recunoașterii în contabilitate a venitului.

Exemplu:

1. Se înregistrează vânzarea unui utilaj, preț de vânzare de 500.000 lei.

Această operație generează două modificări: creșterea creanței întreprinderii asupra debitorului la prețul de vânzare de 500.000 lei și simultan recunoașterea venitului din active cedate și alte operațiuni de capital în valoare de 500.000 lei.

2. Se înregistrează anularea unui provizion pentru litigii în valoare de 5.000 lei.

Această operație generează două modificări: anularea provizionului pentru litigii în valoare de 5.000 lei și concomitent creșterea venitului din provizioane în valoare de 5.000 lei care corespunde cu recunoașterea sa.

Teste de evaluare:

1. În ce constă recunoașterea unei cheltuieli? (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Dați exemplu de recunoașterea unei cheltuieli financiare ca urmare a apariției unei noi datorii. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Exemplificați o operațiune economico- financiară care să genereze recunoașterea unui venit extraordinar. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Care din operațiile economico- financiare de mai jos generează recunoașterea unei cheltuieli?

- a. consumul de piese de schimb în valoare de 40.000 lei
- b. vânzarea de produse finite, preț de vânzare de 10.000 lei
- c. prestarea unui serviciu lui S.C. X S.R.L. în valoare de 2.500 lei
- d. înregistrarea dobânzii aferentă disponibilităților păstrate în contul bancar, în valoare de 8.000lei. **(timp de lucru: 10 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicație rezolvată:

1. Care din operațiile economico- financiare de mai jos generează recunoașterea unui venit?

- a. achiziția unui automobil în valoare de 50 000 lei
- b. vânzarea unui automobil, preț de vânzare de 100 000 lei
- c. înregistrarea facturii primite de la societatea de asigurări în valoare de 3 500 lei
- d. consumul de combustibil în valoare de 1 000lei.

a. Această operație generează două modificări: creșterea activului întreprinderii cu 50 000 lei ca urmare a intrării în gestiune a automobilului și concomitent creșterea datoriei față de furnizorii de imobilizări cu 50 000 lei. În concluzie, operația nu generează recunoașterea de venituri.

b. Această operație generează două modificări: creșterea creanței întreprinderii asupra debitorului la prețul de vânzare de 100 000 lei și simultan recunoașterea venitului din active cedate și alte operațiuni de capital în valoare de 100 000 lei. În concluzie, operația generează recunoașterea de venituri.

c. Această operație generează două modificări: creșterea datoriei față de furnizori cu 3 500 lei și concomitent **recunoașterea** cheltuielilor cu primele de asigurare în valoare de 3 500 lei. În concluzie, operația nu generează recunoașterea de venituri.

d. Această operație generează două modificări: scăderea valorii stocului de materiale consumabile (combustibil) cu 1 000 lei și concomitent consumul de combustibil în valoare de 1 000 lei care reprezintă momentul **recunoașterii** cheltuielilor. În concluzie, operația nu generează recunoașterea de venituri.

13.3. Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile și veniturile

Evidența proceselor economice se asigură cu ajutorul conturilor de cheltuieli și venituri, cunoscute și sub denumirea de **conturi de rezultate** întrucât ajută la calcularea rezultatului activității economico- financiare a întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor se realizează pe feluri de activități desfășurate de întreprindere: activitatea de exploatare și activitatea financiară. Corespunzător acestor activități, în Planul de Conturi General se regăsesc două clase cu ajutorul cărora se urmăresc: clasa 6 „conturi de cheltuieli” și clasa 7 „conturi de venituri”.

Conturile de cheltuieli sunt prevăzute în Planul de Conturi în următoarele grupe din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”:

- 60 „Cheltuieli privind stocurile”
- 61 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”
- 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”
- 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte”
- 64 „Cheltuieli cu personalul”
- 65 „Alte cheltuieli de exploatare”
- 66 „Cheltuieli financiare”
- 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”
- 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”.

Conturile de cheltuieli țin evidența resurselor aflate în curs de utilizare în cadrul activităților de exploatare și financiare; după conținutul economic sunt conturi de rezultate; după funcția contabilă sunt asimilate conturilor de activ întrucât sunt active în devenire sau sunt destinații ale activelor; se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar; se creditează cu ocazia repartizării cheltuielilor asupra rezultatului; La sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold și ca urmare nu sunt reprezentate în bilanțul contabil ci sunt recunoscute în contul de profit și pierdere.

Aplicație rezolvată:

Efectuați următoarele înregistrări contabile:

- a) se predau în folosință halate de lucru, conform *bonului de consum*, în valoare de 10.000 lei;

Natura operațiunii: scăderea din gestiune a materialelor de natura obiectelor de inventar:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade stocul de materiale de natura obiectelor de inventar	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	A – C	603 = 303 10.000
Cresc cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	A + D	

b) se primesc și înregistrează facturile de apă (500 lei) și de energie (1.000 lei), T.V.A 19%.

Natura operațiunii: înregistrarea facturilor de plătit la energie electrică și apă:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc datoriile față de furnizori	401 Furnizori	P+ C	$\% = 401 \quad \underline{1.785}$ 605 1.500 4426 285
Cresc cheltuielile cu energia electrică și apa	605 Cheltuieli privind energia și apa	A + D	
Se înregistrează TVA deductibilă	4426 TVA deductibilă	A+D	

c) Conform *centralizatorului statelor de salarii*, se înregistrează datoria entității față de personal, privind drepturile salariale brute cuvenite pe luna expirată, în sumă de 20.000 lei.

Natura operațiunii: înregistrarea fondului de salarii:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc datoriile față de salariați	421 Personal- salarii datorate	P+ C	641 = 421 20.000
Cresc cheltuielile cu salariile personalului	641 Cheltuieli cu salariile personalului	A + D	

Conturile de venituri sunt reflectate în Planul de Conturi General prin clasa 7 „Conturi de venituri” care are următoarea componență:

- 70 „Cifra de afaceri netă”
- 71 „Venituri aferente costului producției în curs de execuție”
- 72 „Venituri din producția de imobilizări”
- 74 „Venituri din subvenții de exploatare”
- 75 „Alte venituri din exploatare”
- 76 „Venituri financiare”
- 78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”

Conturile de venituri înregistrează veniturile brute obținute ca rezultat al activităților de exploatare și financiare; după conținutul economic sunt conturi de rezultate; după funcția contabilă sunt asimilate conturilor de pasiv întrucât sunt pasive în devenire; se creditează cu veniturile realizate în cursul anului cum ar fi de exemplu venituri din vânzări de produse, mărfuri; venituri din producția proprie de produse; venituri din producția proprie de imobilizări; venituri din anularea provizioanelor; se debitează cu încorporarea veniturilor în rezultate; la sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold și ca urmare nu sunt reprezentate în bilanțul contabil ci sunt recunoscute în contul de profit și pierdere.

Aplicație rezolvată:

Efectuați următoarele înregistrări contabile:

a) se facturează clienților servicii, *conform facturii fiscale*, în valoare de 20.000 lei, TVA 19%;

Natura operațiunii: facturarea unor servicii de reparații auto:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele comerciale	411 Clienți	A+ D	$411 = \begin{matrix} \% & 23.800 \\ 704 & 20.000 \\ 4427 & 3.800 \end{matrix}$
Cresc veniturile din servicii	704 Veniturile din lucrări executate și servicii prestate	P+ C	
Crește TVA aferentă vânzării	4427 TVA colectată	P+C	

b) se înregistrează realizarea în întreprindere a unui proiect de investiții în regie proprie, cunoscând costul de producție de 5.000 lei;

Natura operațiunii : înregistrarea proiectului de investiții, conform *studiului de fezabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea imobilizărilor necorporale (cheltuieli de dezvoltare)	203 Cheltuieli de dezvoltare	A+ D	203 = 721 5.000
Cresc veniturile din producția de imobilizări necorporale	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	P+C	

c) se înregistrează dobânda aferentă disponibilităților din contul bancar în valoare de 3.500 lei;

Natura operațiunii: înregistrarea dobânzii de încasat:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește valoarea creanțelor bancare	5187 Dobânzi de încasat	A+ D	5187 = 766 3 500
Cresc veniturile din dobânzi	766 Venituri din dobânzi	P+C	

Teste de evaluare:

1. Care dintre următoarele tranzacții generează cheltuieli?

- achiziție materii prime cu plata imediată;
- consum de materii prime;
- înregistrarea facturii de servicii telefonice;
- înregistrare dividende de plătit către acționari. **(timp de lucru: 5 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Care dintre următoarele tranzacții generează venituri?

- a) încasare creanțe de la clienți;
- b) vânzare produse finite;
- c) încasare venituri din dobânzi;
- d) scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute. (timp de lucru: 5 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

13.4. Contabilitatea determinării rezultatului exercițiului

Determinarea rezultatului exercițiului implică parcurgerea următoarelor etape:

1. **determinarea rezultatului contabil**
2. **determinarea rezultatului fiscal**
3. **determinarea rezultatului exercițiului (rezultatul net contabil)**

1. Determinarea rezultatului contabil

Rezultatul contabil se determină ca diferență între venituri și cheltuieli. Întrucât modul de contabilizare a cheltuielilor diferă de cel al veniturilor, în scopul determinării rezultatului este necesar transferul lor în contul de rezultate. Astfel, **conturile de cheltuieli** se debitează în cursul lunii iar pentru a fi soldate ele se creditează, fiind transferate în partea de debit a contului *121 Profit și pierdere*.

Astfel, închiderea conturilor de cheltuieli:

$$121 \text{ Profit și pierdere} = 6xx \text{ Conturi de cheltuieli}$$

De cealaltă parte, **conturile de venituri** se creditează în cursul lunii iar pentru a fi soldate ele se debitează, fiind transferate în partea de credit a contului *121 Profit și pierdere*.

Astfel, închiderea conturilor de venituri:

$$7xx \text{ Conturi de venituri} = 121 \text{ Profit și pierdere}$$

În urma efectuării operațiunilor de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli, contul *121 Profit și pierdere* reflectă în credit suma veniturilor exercițiului iar în debit suma cheltuielilor. Diferența dintre totalul sumelor, soldul final al contului *121 Profit și pierdere*, reprezintă **rezultatul contabil** denumit și **rezultatul exercițiului înainte de impozitare**.

2. Determinarea rezultatului fiscal

Rezultatul fiscal se determină prin corectarea rezultatului contabil cu o serie de elemente deductibile și nedeductibile.

Rezultatul fiscal = Rezultatul contabil + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale

Cheltuielile sunt deductibile fie dacă sunt aferente veniturilor, fie dacă sunt considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: să fie efectuate în interesul direct al activității; să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; să fie cuprinsă în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

3. Determinarea rezultatului exercițiului (rezultatul net contabil)

Rezultatul net contabil = Rezultatul înainte de impozitare – Impozit pe profit

Potrivit legislației fiscale valabile în prezent, cota de impozitare este de 16%.

În situația unui rezultat al exercițiului pozitiv, repartizarea lui poate fi: pentru constituirea rezervelor; pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente; pentru acordarea de dividende; alte destinații prevăzute de lege. Dacă rezultatul exercițiului este negativ are loc o reportare a pierderii în exercițiul următor, urmând a fi acoperită din profiturile viitoare obținute, din capitalul social sau din rezerve.

Aplicație rezolvată:

S.C. Spring S.A. înregistrează în cursul exercițiului următoarele operații:

- vânzare de mărfuri în valoare de 5 000 lei, TVA 19%; costul mărfurilor vândute 4 000 lei;
- la încasarea creanței înainte de scadență se acordă un scont de 4%;
- se facturează servicii în valoare de 6000 lei, TVA 19%;
- se înregistrează salarii cuvenite angajaților de 2000 lei;
- se înregistrează amortizarea utilajelor 1000 lei;
- se înregistrează dobânzi la disponibilul din bancă de 200 lei;

Determinați rezultatul și dacă se obține profit se repartizează în proporție de 5% ca rezervă.

a) Natura operațiunii:

1) vânzarea de mărfuri, conform *facturii fiscale*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele comerciale-Clienți	411 Clienți	A +D	411 = % <u>5.950</u> 707 5.000 4427 950
Cresc veniturile din vânzarea mărfurilor	707 4427	P+C P+C	
Crește TVA colectată	TVA colectată		

2) descărcarea gestiunii pentru marfa vândută, conform *notei de contabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad stocurile de mărfuri	371 Mărfuri	A – C	607 = 371 4.000
Cresc cheltuielile cu mărfuri	607 Cheltuieli cu mărfurile	A+D	

b) Natura operațiunii: încasarea creanței înainte de termen, conform *extrasului de cont*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scad creanțele comerciale-Clienți	411 Clienți	A – C	$\begin{array}{r} \% = 411 \quad \underline{5.950} \\ 5121 \quad \underline{5.912} \\ 667 \quad \underline{200} \\ 4427 \quad \underline{38} \end{array}$
Cresc disponibilitățile din contul bancar	5121 Conturi la bănci în lei	A+D	
Cresc cheltuielile cu sconturile acordate	667 Cheltuieli privind sconturile acordate	A+D	
Scade TVA aferentă vânzării	4427 TVA colectată	P-D	

Societatea a acordat o reducere de 4% din prețul de vânzare de 5.000 lei, adică 200 lei, ceea ce presupune creșterea cheltuielilor cu sconturile acordate și diminuarea taxei aferentă reducerii, 19% din 200 lei.

c) Natura operațiunii: facturarea unor servicii către terți, conform *facturii fiscale*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele comerciale-Clienți	411 Clienți	A +D	$\begin{array}{r} 411 = \% \quad \underline{7.140} \\ 704 \quad \underline{6.000} \\ 4427 \quad \underline{1.140} \end{array}$
Cresc veniturile din servicii	704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate	P+D	
Crește TVA colectată	4427 TVA colectată	P+D	

d) Natura operațiunii: înregistrarea salariilor datorate angajaților, conform *statului de salarii*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu salariile	641 Cheltuieli cu salariile	A +D	641= 421 2.000
Cresc datoriile față de salariați	421 Personal salarii datorate	P+C	

e) Natura operațiunii: înregistrarea amortizării utilajelor, conform *planului de amortizare*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile cu amortizarea	6811 Cheltuieli cu amortizarea	A +D	6811= 2813 1.000
Crește amortizarea imobilizărilor corporale	2813 Amortizarea activelor imobilizate	P+C	

f) Natura operațiunii: înregistrarea dobânzii aferente disponibilului:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc creanțele față de bănci	5187 Dobânzi de primit	P+C	5187= 766 200
Cresc veniturile din dobânzi	766 Venituri din dobânzi	P+C	

d) Natura operațiunii: încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului, conform *notei de contabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Transferul veniturilor contul de profit și pierder	707 Venituri din vânzarea mărfurilor 704 766 Venituri din dobânzi	P-D	$\% = 121 \frac{11.200}{707} = 5.000$ $\frac{704}{766} = 6.000$ $\frac{766}{766} = 200$
Crește profitul	121 Profit sau pierdere	P+C	

h) Natura operațiunii: încorporarea cheltuielilor în rezultat, conform *notei de contabilitate*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Transferul cheltuielilor în rezultatul exercițiului	607 Cheltuieli cu mărfurile 667 Cheltuieli privind sconturile acordate 641 Cheltuieli cu salariile 6811 Cheltuieli cu amortizarea	A -C	$121 = \% \frac{7.200}{607} = 4.000$ $\frac{667}{641} = 200$ $\frac{641}{6811} = 2.000$ $\frac{6811}{6811} = 1.000$
Scade profitul	121 Profit sau pierdere	P- D	

- determinarea **rezultatului contabil**: venituri – cheltuieli = 11.200 lei -7.200lei = 4.000 lei
- considerând că **rezultatul fiscal** este egal cu rezultatul contabil, impozitul pe profit = 4.000 x 16% = 640 lei
- rezultatul net contabil** = 4 000 – 640 =3.360 lei.

l) Natura operațiunii: repartizarea profitului pentru constituirea rezervei, conform *hotărârii AGA*:

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc sumele repartizate din profit	129 Repartizarea profitului	A+D	129 = 106 + 168
Cresc rezervele	106 Rezerve	P+C	

Aplicație de rezolvat:

S.C. Spring S.A. înregistrează în cursul exercițiului următoarele operații:

- vânzarea unui utilaj în valoare de 25.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție fiind de 15.000 lei;
- la încasarea creanței înainte de scadență se acordă un scont de 5%;
- se înregistrează factura la Romtelecom în valoare de 3.000 lei, TVA 19%;
- se înregistrează construcția unei clădiri în regie proprie, cost de producție 50.000 lei;
- se înregistrează consumul de materii prime 10.000 lei;
- se înregistrează contribuția societății la asigurări sociale în valoare de 1.500 lei; **(timp de lucru: 10 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

În structura contului de profit și pierdere, cheltuielile și veniturile se pot structura după natura activității în cheltuieli și venituri din exploatare și cheltuieli și venituri financiare.

Cheltuielile și veniturile din exploatare sunt generate de activitatea curentă, principală, reprezentând ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor și veniturilor unei întreprinderi. Compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile din exploatare permite obținerea *rezultatului din exploatare*, acesta putând fi profit sau pierdere.

Cheltuielile și veniturile financiare sunt ocazionate de operațiuni cu caracter financiar- bancar și valutar, în strânsă legătură cu activitatea principală. *Cheltuielile financiare* apar din operațiile cu activele și datoriile financiare dar și din activitatea de trezorerie, monetară și valutară. Din compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare se obține *rezultatul financiar*.

Diminuarea unui activ sau apariția unei datorii pot reprezenta cauza înregistrării unei cheltuieli, ceea ce corespunde cu recunoașterea acesteia în contabilitate.

Cauza apariției în contabilitate a unui venit o reprezintă fie apariția unui activ, fie diminuarea unei datorii, ceea ce coincide cu momentul recunoașterii în contabilitate a venitului.

Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor se realizează pe feluri de activități desfășurate de întreprindere: activitatea de exploatare și activitatea financiară. Corespunzător acestor activități, în Planul de Conturi General se regăsesc două clase cu ajutorul cărora se urmăresc: clasa 6 „conturi de cheltuieli” și clasa 7 „conturi de venituri”.

Conturile de cheltuieli țin evidența resurselor aflate în curs de utilizare în cadrul activităților de exploatare și financiare; după conținutul economic sunt conturi de rezultate; după funcția contabilă sunt asimilate conturilor de activ întrucât sunt active în devenire; *Conturile de venituri* înregistrează veniturile brute obținute ca rezultat al activităților de exploatare și financiare; după conținutul economic sunt conturi de rezultate; după funcția contabilă sunt asimilate conturilor de pasiv întrucât sunt pasive în devenire.

Tema 14

Balanța de verificare

Cuprinsul unității de învățare 14:

- 14.1. Noțiunea, importanța, rolul și funcțiile balanței de verificare
- 14.2. Clasificarea balanțelor de verificare
- 14.3. Posibilități de identificare a erorilor cu ajutorul balanței de verificare

Obiectivele unității de învățare:

- înțelegerea importanței și rolului balanței de verificare;
- prezentarea tipurilor de balanțe de verificare.

Timp alocat unității de învățare: 1 oră

Bibliografie recomandată:

1. C. L. Manea și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Luminița Jalbă, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gâdoi, M. Țaicu, D. Brânză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

14.1. Noțiunea, importanța rolul și funcțiile balanței de verificare

Balanța de verificare este un procedeu specific al metodei contabilității care are rolul de a verifica exactitatea înregistrărilor contabile și respectarea echilibrului permanent impus de principiul dublei înregistrări. Întocmirea balanței de verificare precede întocmirea situațiilor financiare.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unui tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea mare, care oferă informații cu privire la soldurile inițiale, mișcările intervenite pe parcursul perioadei (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale, la data întocmirii ei.

Balanța de verificare îndeplinește următoarele funcții:

- **funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi.** Este funcția principală îndeplinită de balanța de verificare, de la care își trage și denumirea, prin care asigură controlul și identificarea erorilor de înregistrare în conturi. Fiecare operație economică se înregistrează concomitent și cu aceeași sumă în debitul unui cont și în creditul altui cont, rezultând astfel o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și al celor creditoare. Acesta este

motivul pentru care tabloul care verifică egalitatea se numește balanță.

- **funcția de legătură între conturile sintetice și situațiile financiare.** Balanța de verificare concentrează datele din toate conturile utilizate în contabilitatea întreprinderii. Soldurile conturilor de active, capitaluri proprii și datorii se transcriu în bilanțul contabil. Rulajele conturilor de venituri și cheltuieli, cumulate de la începutul anului se transcriu în contul de profit și pierdere.

- **funcția de legătura între conturile sintetice și cele analitice.** Balanța de verificare realizează concordanța între conturile sintetice și cele analitice. Pentru fiecare cont sintetic desfășurat pe conturi analitice se întocmește câte o balanță de verificare a conturilor analitice. Între conturile sintetice și conturile analitice pe care se desfășoară trebuie să existe concordanță în privința soldului inițial, a rulajului și a soldului final. Astfel, suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul inițial al contului sintetic în cadrul căruia au fost deschise. Același lucru este valabil și în privința rulajelor, sumelor totale și soldului final.

- **funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.** Balanța de verificare oferă informații de ansamblu asupra tuturor mijloacelor economice aflate la dispoziția entității, a surselor de finanțare și a întregii activități dintr-o perioadă de gestiune.

- **funcția de instrument de sinteză și analiză a activității economice.** Balanța de verificare oferă posibilitatea efectuării de comparații cu privire la volumul și structura activelor, capitalurilor proprii și datoriilor unității. Pentru îndeplinirea acestei funcții este necesară analiza informațiilor din fiecare cont în parte și pe grupe de conturi. Balanța de verificare reprezintă un instrument util aflat la dispoziția managerilor pentru adoptarea deciziilor curente.

14.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare pot fi clasificate astfel:

- A. după felul conturilor pentru care se întocmesc;
- B. după numărul de egalități;
- C. după conținutul și grafica acestora;

A. După felul conturilor pentru care se întocmesc balanțele de verificare se clasifică în:

- a) **balanțe de verificare ale conturilor sintetice** (numite și balanțe de verificare generale), care se întocmesc numai valoric pe baza datelor preluate din conturile sintetice utilizate în contabilitatea societății;
- b) **balanțe de verificare ale conturilor analitice** (numite și balanțe de verificare auxiliare sau secundare) care se întocmesc cu date valorice și cantitative sau numai valorice, pentru fiecare cont sintetic care este dezvoltat pe conturi analitice.

Balanțele de verificare analitice se întocmesc înainte de balanța de verificare a conturilor sintetice. În timp ce balanța de verificare a conturilor sintetice este una singură la nivelul întreprinderii, numărul balanțelor de verificare analitice depinde de numărul de conturi sintetice care sunt desfășurate pe conturi analitice.

B. După numărul de egalități se disting următoarele tipuri de balanțe de verificare:

- a) **balanța de verificare cu o serie de egalități** se prezintă în două variante, fie ca o balanță de total sume, fie ca o balanță de solduri.

Verifică egalitatea:

$$\Sigma TSD = \Sigma TSC \text{ sau } \Sigma SFD = \Sigma SFC$$

Simbol conturi	Denumirea conturilor	Sume totale sau solduri finale	
		D	C
TOTAL			

- b) **balanța de verificare cu două serii de egalități** rezultă din combinarea celor două variante ale balanței cu o singură egalitate. Verifică egalitățile:

$$\Sigma TSD = \Sigma TSC$$

$$\Sigma SFD = \Sigma SFC$$

Simbol conturi	Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri finale	
		D	C	D	C
TOTAL		ΣTSD	ΣTSC	ΣSFD	ΣSFC

- c) **balanța de verificare cu trei serii de egalități.** Verifică egalitățile:

$$\Sigma SiD = \Sigma SiC$$

$$\Sigma RD = \Sigma RC$$

$$\Sigma SfD = \Sigma SfC$$

Simbol conturi	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C
TOTAL		ΣSiD	ΣSiC	ΣRD	ΣRC	ΣSfD	ΣSfC

- d. **balanța de verificare cu patru serii de egalități.**

Verifică egalitățile:

$$\begin{aligned}\Sigma SpD &= \Sigma SpC \\ \Sigma RD &= \Sigma RC \\ \Sigma TSD &= \Sigma TSC \\ \Sigma SfD &= \Sigma SFC\end{aligned}$$

Sb. Ct.	Denumirea conturilor	Total sume inițiale / precedente		Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
TOTAL		Σ SpD	Σ SpC	Σ RD	Σ RC	Σ TSD	Σ TSC	Σ SFD	Σ SFC

Facem precizarea că în situația în care balanța cu patru serii de egalități se întocmește pentru luna ianuarie sau pentru prima lună de funcționare a societății, prima coloană este **Total sume inițiale**.

e. balanța de verificare cu cinci serii de egalități.

Verifică egalitățile:

$$\begin{aligned}\Sigma SiD &= \Sigma SiC \\ \Sigma RDc &= \Sigma RCc \\ \Sigma RD &= \Sigma RC \\ \Sigma TSD &= \Sigma TSC \\ \Sigma SfD &= \Sigma SFC\end{aligned}$$

Sb. Ct.	Denumirea conturilor	Total solduri inițiale		Rulaje curente		Rulaje cumulate		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
TOTAL		Σ SiD	Σ SiC	Σ RDc	Σ RCc	Σ RD	Σ RC	Σ TSD	Σ TSC	Σ SFD	Σ SFC

C. După conținutul și forma grafică de prezentare.

- forma tabelară;
- forma matriceală sau balanța de verificare șah.

Balanțele de verificare analitice se clasifică în funcție de soldul contului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc, astfel:

a) balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale cuprind conturile care la sfârșitul perioadei prezintă un singur fel de sold: fie debitor, fie creditor. Aceste balanțe se clasifică la rândul lor după numărul etaloanelor de evidență utilizate în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (monetar) și balanțe de verificare pentru conturi cu două etaloane (natral și monetar).

b) balanțe de verificare analitice pentru conturi bifuncționale.

Întocmirea balanței de verificare

Balanța de verificare se întocmește de regulă la sfârșitul perioadei de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și ori de câte ori necesitățile impun acest lucru.

Întocmirea balanței de verificare presupune parcurgerea următoarelor etape:

- se trec toate operațiile din evidența cronologică (Registrul jurnal) în Registrul Cartea Mare;

- se totalizează sumele în debitul și creditul conturilor deschise în cartea mare și se calculează soldul acestora;

- se preiau datele din Cartea Mare în balanța de verificare (datele privind soldul inițial/sume precedente, rulaj, total sume și sold final);

- se adună sumele de pe coloanele balanței de verificare iar totalurile debitoare și creditoare din cadrul fiecărei perechi de coloane trebuie să fie egale între ele.

Trebuie verificată și egalitatea dintre totalul rulejelor din balanța de verificare și totalul rulajelor din registrul jurnal.

14.3. Posibilități de identificare a erorilor cu ajutorul balanței de verificare

După posibilitățile de identificare, erorile de înregistrare contabilă se împart în două categorii:

I. erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare ale conturilor sintetice;

II. erori de înregistrare contabilă care nu influențează egalitățile din balanța de verificare.

I. Erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare ale conturilor sintetice:

Erorile de întocmire a balanței de verificare sunt de două tipuri

- erori care se produc cu ocazia adunării coloanelor balanței de verificare și care se identifică prin repetarea calculelor.

- erori care se produc cu ocazia transcrierii sumelor din registrul cartea mare în balanța de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare (verificarea transcrierii tuturor sumelor).

Erorile de stabilire a elementelor valorice ale conturilor apar datorită greșelilor în stabilirea rulajului debitor și creditor, totalului sumelor debitoare și creditoare și a soldului conturilor.

Erorile de înregistrare în evidența sistematică apar din cauza transcrierii greșite a unor sume din registrul jurnal în cartea mare.

Erorile de stabilire a sumelor în formulele contabile se identifică prin refacerea calculelor în cazul formulelor contabile compuse.

II. Erorile de înregistrare care nu influențează egalitățile din balanța de verificare.

Omissionile de înregistrare contabilă se referă la operațiile economice care nu au fost înregistrate în contabilitate. Se pot identifica prin verificarea tuturor documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile pentru a descoperi documentele care nu poartă mențiunea de confirmare a înregistrării. Aceste erori conduc la anomalii în anumite conturi precum: sold creditor la conturi de activ sau sold debitor la conturi de pasiv.

Erorile de compensație au o frecvență redusă și apar prin transcrierea greșită a unor sume din documentele justificative în registrul jurnal sau din registrul jurnal în registrul cartea mare. Aceste erori constau în trecerea greșită a unei sume în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi și o altă sumă trecută în minus (egală cu suma trecută în plus) în aceeași parte a altui cont sau a mai multor conturi, astfel încât cele două tipuri de erori se compensează. Identificarea erorilor de compensare se poate face fie în urma observării de solduri nefirești la unele conturi analitice fie în urma unor sesizări primite de la terți.

Erorile de imputație apar în urma transcrierii unor sume din evidența cronologică în evidența sistematică, sume exacte ca mărime dar transcrise în alte conturi decât cele în care ar fi trebuit să fie trecute.

Erorile de înregistrare în evidența cronologică apar din cauze precum: stabilirea greșită a conturilor corespondente, înregistrarea de mai multe ori a unei operații economice, întocmirea unei formule contabile cu altă sumă decât cea din documentul justificativ, inversarea formulei contabile.

Test de evaluare (timp de lucru: 15 minute)

1. Enumerați funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. Clasificați balanțele de verificare

.....
.....
.....
.....
.....

3. Prezentați erorile de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare ale conturilor sintetice.

.....
.....
.....
.....
.....

Rezumat

Balanța de verificare este un procedeu specific al metodei contabilității care are rolul de a verifica exactitatea înregistrărilor contabile și respectarea echilibrului permanent impus de principiul dublei înregistrări. Întocmirea balanței de verificare precede întocmirea situațiilor financiare.

Din punct de vedere grafic, balanța de verificare are forma unui tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea mare, care oferă informații cu privire la soldurile inițiale, mișcările intervenite pe parcursul perioadei (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale, la data întocmirii ei.

După posibilitățile de identificare, erorile de înregistrare contabilă se împart în două categorii:

I. erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare ale conturilor sintetice;

II. erori de înregistrare contabilă care nu influențează egalitățile din balanța de verificare.

Balanța de verificare poate servi la fundamentarea deciziilor manageriale.

Unitatea de învățare 15

Contabilitatea de închidere a exercițiului financiar

Cuprinsul unității de învățare 15:

15.1. Lucrările de închidere a exercițiului financiar

15.2. Situațiile financiare – produs final al contabilității

Obiectivele unității de învățare:

- însușirea conținutului lucrărilor de închidere a exercițiului financiar;
- prezentarea componentelor situațiilor financiare anuale;
- metodologia întocmirii situațiilor financiare anuale.

Timp alocat unității de învățare: 1 oră

Bibliografie recomandată:

1. Manea Cristina Lidia și colaboratorii, *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
2. Jalbă Luminița, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
3. C. Burtescu, M. Gâdoi, M. Țaicu, D. Brînză, *Bazele Contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010.

15.1. Lucrările de închidere a exercițiului financiar

Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații privind poziția financiară, performanța financiară și evoluția poziției financiare a întreprinderii.

Conducerea societății are responsabilitatea principală de a prezenta acționarilor imaginea reală și corectă a poziției financiare a societății pe care o administrează, iar situațiile financiare stau la baza luării unor decizii foarte importante de către utilizatorii acestora. Redactarea situațiilor financiare este precedată de o serie de lucrări preliminare, denumite și lucrări de închidere a exercițiului financiar, care au drept obiectiv verificarea datelor înregistrate în conturi și eliminarea eventualelor diferențe între valoarea reală și valoarea contabilă a elementelor de activ, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli.

În ordinea în care au loc, lucrările de închidere a exercițiului financiar includ:

- întocmirea balanței conturilor înainte de inventariere;
- inventarierea generală a activelor și datoriilor;
- contabilitatea operațiilor de regularizare ;
- întocmirea balanței conturilor după inventariere;

- determinarea rezultatului exercițiului, distribuirea profitului sau finanțarea pierderii;
- întocmire bilanței finale a conturilor.

I. Întocmirea bilanței conturilor înainte de inventariere

Bilanța de verificare înainte de inventariere se întocmește pentru centralizarea și controlul exactității datelor înregistrate în conturi permițând astfel compararea soldurilor din inventarul contabil și inventarul faptic.

II. Inventarierea generală a activelor și datoriilor

Cu ocazia inventarierii generale se stabilește situația reală a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Determinarea situației reale se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor bilanțiere, cât și la evaluarea lor la nivelul valorii actuale a acestora, denumită și valoarea de inventar. Nu se poate determina situația financiară și rezultatele întreprinderii la un moment dat fără să se efectueze în prealabil inventarierea.

Relația proprie inventarierii, prin care se determină situația reală a poziției financiare la un moment dat, este de forma:

Situația netă = Activele inventariate – datorii inventariate

Inventarierea vizează mai multe obiective dintre care putem menționa: verificarea concordanței ce trebuie să existe între datele înregistrate în conturi și cele ce privesc situația reală a patrimoniului; asigurarea integrității patrimoniului; delimitarea corectă a cheltuielilor și veniturilor pe exerciții financiare; stabilirea valorii actuale a tuturor elementelor bilanțiere; etc

III. Contabilitatea operațiilor de regularizare

Contabilitatea operațiilor de regularizare la inventar vizează: regularizarea plusurile sau minusurile constatate la inventar; calculul amortizărilor suplimentare, regularizarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare și a provizioanelor; modificările directe valoarea contabilă a unor active și datorii; delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor;

Plusurile de inventar de natura **imobilizărilor corporale** se înregistrează ca intrare în gestiune la valoarea justă, intrarea fiind asimilată subvențiilor pentru investiții. Lipsurile la inventar se înregistrează ca ieșire din gestiune la valoarea contabilă netă, majorând cheltuielile de exploatare.

Plusurile la inventar aferente **stocurilor cumpărate** se înregistrează ca intrare în gestiune la valoarea justă (valoarea de piață), diminuându-se în mod corespunzător cheltuielile de exploatare cu stocurile. Lipsurile la inventar neimputabile se înregistrează ca ieșire din gestiune la valoarea contabilă, majorându-se în mod corespunzător cheltuielile de exploatare cu stocurile.

În cazul **stocurilor fabricate** plusurile la inventar se înregistrează ca intrare în gestiune la valoarea justă, majorându-se veniturile aferente costurilor stocurilor

de produse, iar lipsurile, ca ieșire din gestiune, micșorându-se veniturile aferente costurilor stocurilor de produse.

Diferențele la inventar aferente **trezoreriei** se referă, în principal, la disponibilitățile bănești aflate în casierie și la alte valori. Plusurile constatate la inventar se înregistrează ca intrare în gestiune la valoarea nominală a componentelor trezoreriei. Lipsurile la inventar la disponibilitățile bănești și la alte valori din casierie se impută casierului la valoarea lor nominală.

Delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor presupune trecerea lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

IV. Întocmirea balanței conturilor după inventariere

După ce s-au înregistrat în contabilitate toate operațiile de regularizare la inventar se întocmește balanța conturilor după inventariere, care va constitui suportul pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar și pentru completarea situațiilor financiare.

V. Determinarea rezultatului exercițiului, distribuirea profitului sau finanțarea pierderii

Rezultatul exercițiului reprezintă diferența dintre veniturile realizate din orice sursă de o întreprindere și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora într-un exercițiu financiar. Profitul net poate lua următoarele destinații: constituirea de rezerve statutare sau contractuale; acoperirea pierderilor din anii precedenți; crearea de surse de finanțare proprii; distribuirea de dividende și prime reprezentând participarea personalului la profit; etc. De asemenea se poate hotărî ca o parte din profitul obținut să rămână la dispoziția societății. Dacă rezultatul exercițiului financiar îmbracă forma de pierdere societatea poate hotărî reportarea pierderii pentru exercițiile financiare următoare sau acoperirea acesteia din rezultatul reportat, din rezerve sau prin diminuarea capitalului social.

VI. Stabilirea balanței finale a conturilor, la data închiderii exercițiului financiar

După ce s-a determinat rezultatul exercițiului financiar și s-au înregistrat în contabilitate toate operațiile legate de acesta, se va întocmi Balanța finală a conturilor. Datele cuprinse în Balanța finală a conturilor vor fi folosite la întocmirea bilanțului contabil.

Teste de evaluare:

1. Care sunt lucrările de închidere a exercițiului financiar? **(timp de lucru: 2 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....

2. Se pot întocmi situațiile financiare anuale fără a se efectua în prealabil o inventariere generală? Argumentați răspunsul dat. **(timp de lucru: 2 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Care sunt etapele care trebuie parcurse pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar?
(timp de lucru: 2 minute)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Aplicație rezolvată:

1. Cu ocazia inventarierii s-a constatat un plus cantitativ de semifabricate în valoare de 2.000 lei și un echipament tehnologic în valoare de 10.000 lei..

Natura operațiunii: înregistrarea plusului de inventar a semifabricatelor, conform *Procesului verbal de inventariere*;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Crește stocul de semifabricate	341 Semifabricate	A+D	341=711 2.000 lei
Cresc veniturile potențiale	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	B	

Natura operațiunii: înregistrarea plusului de inventar a echipamentului tehnologic.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc imobilizările corporale, categoria Echipamente tehnologice	2131 Echipamente tehnologice	A+D	2131=4754 10.000 lei
Cresc subvențiile pentru investiții	4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	P+C	

2. În urma operațiilor de inventariere, la S.C. Spring S.A. s-a constatat un minus cantitativ de materiale consumabile în valoare de 5.000 lei.

Natura operațiunii: înregistrarea minusului de inventar;

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Scade stocul de materiale consumabile	302 Materiale consumabile	A-C	602 = 302 5.000 lei
Cresc cheltuielile cu materialele consumabile	602 Cheltuieli cu materialele consumabile	A+D	

3. La data inventarierii s-a stabilit valoarea de inventar a unei construcții la nivelul sumei de 8.000 lei, în timp ce valoarea contabilă a acesteia este de 11.000 lei. Să se înregistreze reducerea valorii de piață a clădirii.

Observație: Reducerea valorii de piață va conduce la recunoașterea în contabilitate a unor ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale.

Natura operațiunii: înregistrarea reducerii valorii de piață a clădirii.

Modificări bilanțiere	Conturi corespondente	Reguli de funcționare	Formula contabilă
Cresc cheltuielile de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	A+D	6813=291 3.000 lei
Cresc ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale	291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	P + C	

4. Să se înregistreze în contabilitate o creștere a valorii de piață de 3.000 lei a unui teren .

Răspuns: Conform principiului prudenței, acest plus de valoare nu se recunoaște în contabilitate.

Aplicații de rezolvat:

- Cum se va înregistra în contabilitate o clădire constatată plus de inventar? (**timp de lucru : 1 minut**)
a). 301=4754; b). 212=4754; c). 212= 456; d). 212=404;
- În cadrul unei întreprinderi care produce încălțăminte se constată la inventarul din 31.12.N un plus la inventar de materii prime (talpă pentru încălțăminte) de $35 \text{ m}^2 \times 15 \text{ lei/m}^2$ lei și o lipsă de materii prime (piele pentru fețe de încălțăminte) de $40 \text{ m}^2 \times 28 \text{ lei/m}^2$ lei. Efectuați înregistrările contabile de regularizare. (**timp de lucru: 5 minute**)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

15.2. Situațiile financiare – produs final al contabilității

Privite ca produs final al contabilității financiare, situațiile financiare anuale trebuie să aibă o formă și o structură care să permită satisfacerea cerințelor comune majorității utilizatorilor de informații contabile. Forma și structura situațiilor financiare nu sunt însă similare pentru toate întreprinderile, intervenind diferențieri determinate de tipul și sfera de cuprindere a normalizării contabile și chiar de mărimea întreprinderilor.

Orice entitate economică are obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile periodice cerute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată. Situațiile financiare evidențiază poziția financiară a întreprinderii, performanțele acesteia, precum și situația fluxurilor de trezorerie. Ele sunt cele care stau la baza luării unor decizii foarte importante de către conducătorii întreprinderii. Prin urmare acestea trebuie să conțină informații reale și credibile.

Potrivit O.M.F.P 1802/2014 acele societăți care la data bilanțului depășesc limita a două dintre următoarele criterii de mărime întocmesc *setul de situații financiare* compus din:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația fluxurilor de numerar;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Criteriile de mărime se referă la :total active: 4.000.000 euro; cifră de afaceri netă: 8.000.000 euro; număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Situațiile financiare simplificate se întocmesc de către persoanele juridice care nu îndeplinesc cel puțin două din criteriile de mai sus și includ: bilanțul prescurtat; contul de profit și pierdere; notele explicative. Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

1. Bilanțul contabil

Describe poziția financiară a întreprinderii prin structurile sale calitative de active, datorii și capitaluri proprii. Conform normelor internaționale, în bilanț elementele pot fi grupate după natura și lichiditate, respectiv exigibilitate. O consecință a prezentării elementelor bilanțiere după criteriul lichidității, respectiv a exigibilității o constituie clasificarea acestora și prezentarea ca atare în bilanț în *active curente și imobilizate*, respectiv *datorii curente și pe termen lung*.

Un activ este clasificat ca **activ curent** atunci când satisface oricare dintre următoarele condiții:

- a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consemnat în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii;
- b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;

c) se așteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;

d) reprezintă numerar sau echivalente de numerar.

Rezultă că activele curente cuprind: stocurile, creanțele, investițiile pe termen scurt, disponibilitățile bănești, toate realizabile în termen de 12 luni de la data bilanțului. Altfel ele sunt clasificate ca active imobilizate.

O datorie este clasificată ca **datorie curentă** atunci când satisface oricare dintre următoarele criterii:

a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii;

b) este deținută, în principal, pentru a fi tranzacționată;

c) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

În **România** prin „*Reglementările contabile*” s-a adoptat **forma listă a bilanțului** cu gruparea elementelor după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Se apreciază, atât pe plan internațional cât și național, că în forma listă informațiile sunt mai accesibile utilizatorilor și au o deschidere mai pronunțată spre analiză.

2. Contul de profit și pierdere

Describe performanțele întreprinderii prin structurile calitative de venituri și cheltuieli. Normele internaționale nu prevăd o schemă tip a contului de profit și pierdere, dar ia în considerare două criterii de clasificare și prezentare: fie **natura**, fie **destinația cheltuielilor** în cadrul întreprinderii, după cum fiecare dintre ele este mai relevantă și mai credibilă.

Forma de prezentare după **natura cheltuielilor**: materii prime, salarii, amortizare etc., prezintă avantajul că poate fi simplu de aplicat, nefiind necesare alocări (repartizări) ale cheltuielilor pe clasificările funcționale.

Forma de prezentare după **destinația cheltuielilor** sau costului vânzărilor: costurile de distribuție, costurile administrative etc., are avantajul că oferă deseori informații mai relevante pentru utilizatori, dar și dezavantajul că alocarea costurilor pe destinații poate fi arbitrară și poate implica în mod considerabil utilizarea raționamentului profesional.

În **România** prin „*Reglementările contabile*” s-a adoptat **forma listă** de reprezentare a contului de profit și pierdere bazată pe clasificarea veniturilor și cheltuielilor după **natura lor**. Totodată, în notele la situațiile financiare contul de profit și pierdere este prezentat și după destinația cheltuielilor, numai pentru rezultatul din exploatare.

3. Situația fluxurilor de trezorerie

Describe istoricul mișcărilor de numerar și echivalente de numerar ale unei întreprinderi, clasificând fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri de exploatare, de investiție și de finanțare. Această situație financiară este foarte importantă, deoarece cu ajutorul ei se poate determina capacitatea unei entități economice de a genera numerar și echivalent de numerar.

În cadrul situației financiare “ Situația fluxurilor de trezorerie”, fluxurile de numerar sunt grupate pe cele trei tipuri de activități (de exploatare, de finanțare și de investiție), iar în ceea ce privește modul de întocmire entitatea economică poate opta pentru una din două metode: metoda directă și metoda indirectă.

4. Situația modificării capitalurilor proprii

Situația modificărilor capitalului propriu este prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare, care să evidențieze: profitul net sau pierderea netă a perioadei; fiecare element de venit și cheltuială, câștig sau pierdere care, așa cum este cerut de un standard, este recunoscut direct în capitalul propriu și totalul acestor elemente; efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile și corecția erorilor fundamentale.

Situația modificărilor capitalurilor proprii prezintă creșterea economică a întreprinderii în cursul unui exercițiu financiar, având la bază următoarea ecuație:
Variația capitalurilor proprii = SN1 – SN0, unde :
SN1 = situația netă la sfârșitul exercițiului financiar
SN0 = situația netă la începutul exercițiului financiar

5. Notele explicative la situațiile financiare anuale

În țara noastră, prin „Reglementările contabile”, politicile contabile și notele explicative sunt prezentate sub denumirea de **note explicative** la situațiile financiare anuale, cu precizarea că întreprinderile își stabilesc formatul acestora cu condiția prezentării cel puțin a informațiilor solicitate.

În situațiile financiare se pot întâlni următoarele note explicative:

1. „**Active imobilizate**” – în această notă explicativă se prezintă pe de o parte existența și mișcarea activelor imobilizate pe elemente de active, iar pe de altă parte existența și modificarea deprecierilor înregistrate în cursul exercițiului.

2. „**Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**” – cuprinde informații cu privire la valoarea provizioanelor la începutul exercițiului, sumele transferate la sau de la provizioane în timpul exercițiului, precum și soldul provizioanelor la sfârșitul

exercițiului.

3. **„Repartizarea profitului”** furnizează informații cu privire la destinația profitului realizat la sfârșitul exercițiului pe destinații (rezerva legală, *acoperirea pierderii contabile*, dividende), precum și profitul nerepartizat care urmează a se reporta în anul viitor.

4. **„Analiza rezultatului din exploatare”** – realizează o analiză comparativă structurii rezultatului din exploatare sub aspectul modului de formare a acestuia, realizat în exercițiul curent față de cel realizat în exercițiul anterior. Această notă cuprinde informații cu privire la: cifra de afaceri netă, costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate, cheltuielile activității de bază, cheltuielile activității auxiliare, cheltuielile indirecte de producție, rezultatul brut aferent cifrei de afaceri netă, cheltuielile de desfacere, cheltuielile generale de administrație, alte venituri din exploatare, rezerve din exploatare.

5. **„Situția creanțelor și datoriilor”** prezintă soldul existent la data de 31 decembrie anul N cu defalcarea acestuia pe elemente de creanțe și respectiv de datorii.

6. **„Principii, politici și metode contabile”** este o notă care cuprinde informații asupra modului de determinare a valorii elementelor din Bilanț, din Contul de profit și pierdere precum și din situația fluxurilor de numerar. Astfel se va menționa dacă imobilizările sunt incluse în situațiile financiare la costul istoric sau la valoarea de reevaluare, politicile contabile specifice adoptate.

7. **„Participații și surse de finanțare”** conține informațiile care vin în completarea Bilanțului contabil.

8. **„Informații privind salariații și membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere”** – prin intermediul acestei note explicative se furnizează informații cu privire la numărul mediu de salariați angajați în cursul exercițiului și a numărului mediu de salariați pe fiecare categorie de personal, nivelul salariilor și a cheltuielilor cu asigurările sociale, salarizarea administratorilor și directorilor, valoarea avansurilor și creditelor acordate acestora de către entitate, rata dobânzii aplicate, principalele clauze ale creditului și suma rambursată până la închiderea exercițiului financiar.

9. **„Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico financiari”**: *Indicatori de lichiditate; Indicatori de risc; Indicatori de activitate sau indicatori de gestiune; Indicatori de profitabilitate.*

10. **„Alte informații”**.

Teste de evaluare:

1. Care sunt criteriile de mărime în funcție de care se stabilește setul de situații financiare, pe care o entitate economică trebuie să le întocmească? **(timp de lucru : 2 minute)**

.....
.....
.....
.....

2. Ce cuprinde un set complet de situații financiare? **(timp de lucru: 2 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Prezentați obiectivul fiecărei situații financiare anuale. **(timp de lucru: 6 minute)**

.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. Care din componenta situațiilor financiare reflectă performanțele întreprinderii: **(timp de lucru: 1 minut)**

- a) Bilanțul contabil;
- b) Contul de profit și pierdere;
- c) Situația fluxurilor de trezorerie;
- d) Situația modificării capitalurilor proprii;
- e) Notele explicative la situațiile financiare anuale;

Rezumat

Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cunoscut sub titulatura de „*Cadrul contabil general IASB*” este un instrument al normalizării contabile care cuprinde conceptele și principiile fundamentale care stau la baza întocmirii și prezentării situațiilor financiare pentru utilizatorii externi.

Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare ale întreprinderii care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice.

Poziția financiară a întreprinderii este definită prin structurile bilanțiere de active, datorii și capitaluri proprii și este influențată de resursele economice pe care le controlează, de structura sa financiară, de lichiditatea și solvabilitatea sa și de capacitatea sa de a se adapta la schimbările mediului în care își desfășoară activitatea.

Performanța întreprinderii este definită și măsurată frecvent prin profit și reprezentată în structurile financiare prin veniturile și cheltuielile aferente. Performanța întreprinderii este influențată de o multitudine de factori începând cu managementul și încheind cu resursele economice controlate de întreprindere. Informațiile despre performanța întreprinderii, în special profitabilitatea acesteia, sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu ajutorul resurselor existente. De asemenea, ele sunt utile și pentru formularea raționamentelor despre eficiența cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Modificările poziției financiare sunt cele rezultate prin compararea poziției financiare și a performanțelor întreprinderii la sfârșitul și începutul exercițiului financiar. Informațiile furnizate sunt utile pentru evaluarea de către întreprindere a activităților sale de exploatare, finanțare și investiții în perioada de raportare.

Totodată informațiile sunt folosite de către utilizatori ca o bază pentru evaluarea capacității întreprinderii de a genera trezorerie sau echivalente de trezorerie și a necesităților ei de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie.

Redactarea situațiilor financiare este precedată de o serie de lucrări preliminare, denumite și lucrări de închidere a exercițiului financiar, care au ca obiectiv verificarea datelor înregistrate în conturi și eliminarea eventualelor diferențe între valoarea reală și valoarea contabilă a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii.

Setul de situații financiare anuale ce trebuie întocmite de persoanele juridice cuprinde: *bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalului propriu și notele explicative*. Situațiile financiare anuale se întocmesc conform prevederilor legislației în vigoare.

Bibliografie

1. Bengescu, M. *Bazele contabilității – curs universitar pentru I.F.R.*, Editura Sitech, Craiova, 2010;
2. Burtescu C. (coordonator) *Contabilitate generală*, Editura Independența Economică, Pitești, 2008;
3. Burtescu C. (coordonator) *Contabilitate generală*, Editura Independența Economică, Pitești, 2006;
4. Burtescu C. și colaboratorii *Bazele contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2010;
5. Burtescu C. și colaboratorii *Bazele contabilității – manual universitar pentru I.F.R.*, Editura Universității din Pitești, Pitești, 2009;
6. Burtescu C. (coordonator) *Contabilitate – Noțiuni de bază, aplicații și teste grilă, studii de caz*, Editura Independența Economică, Pitești, 2002;
7. Caraiani C., Dumitrana M. (coordonatori) *Bazele Contabilității*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011;
8. Caraiani C., Dumitrana M. (coordonatori) *Bazele Contabilității. Aplicații și studii de caz*, Ediția a V-a, revizuită și adăugită, Editura Universitară, București, 2011;
9. Călin O., Ristea M. *Bazele contabilității*, EDP, București, 2003;
10. Feleagă L., Feleagă N. *Contabilitate financiară, o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2007;
11. Horomnea E. (coordonator) *Bazele contabilității: concepte, modele, aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008;
12. Iacob C., Ionescu I. Goagăra D. *Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională*, Ed. Universitaria, Craiova, 2007;
13. Jalbă L. *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2015;
14. Manea C. L. și colaboratorii *Introducere în contabilitate. Aplicații*, Ediția a IV-a, Editura ASE, București, 2016;
15. Mihai M., Buziarnescu R. *Principiile contabilității*, Editura Colosseum, București, 2000;
16. Paliu Popa L., Ecobici N. *Contabilitate financiară aplicată – Ghid contabil*, Editura Universitaria, Craiova, 2010;
17. Pânteia I.P., Bodea G. *Contabilitatea financiară*, Editura Intelcredo, Deva 2013;
18. Pîrvu C. *Sistemul informațional contabil în condițiile armonizării cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de*

- Contabilitate*, Editura Universitaria, Craiova, 2004;
19. Popa I.E. și colaboratorii *Bazele contabilității – aplicații practice în entitățile din România*, Editura Intelcredo, Deva, 2011;
 20. Ristea M, Dumitru C. G. *Bazele Contabilității. Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografii*, Editura Universitară, București, 2006;
 21. Ristea M. (coordonator) *Contabilitate financiară*, Editura Universitară, București, 2005;
 22. Sandu M., Criveanu M. *Bazele contabilității*, Editura Reprograph, Craiova, 2008;
 23. Vișan D., Burada C., Burtescu C. (coordonatori) *Contabilitate financiară, vol. I, II*, Editura Independența Economică, Pitești, 2006;
 24. Vișan D., Burada C., Luță D. (coordonatori) *Contabilitate financiară*, Editura Independența Economică, Pitești, 2006;
 25. *** *Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, republicată, publicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.VI.2008;*
 26. *** *Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în M.Of. nr. 1066/17.XI.2004;*
 27. *** *OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.XII.2014;*
 28. *** *OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.X.2009;*
 29. *** *OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910/9.XII.2015.*